

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 27 mars 1995)

Umsatzabgabe. Grundsatz von Treu und Glauben.

Überprüfungsbefugnis der Eidgenössischen Steuerrekurskommission.

Der Beschwerdeführer kann sowohl die unvollständige oder unrichtige Feststellung des Sachverhalts als auch die Unangemessenheit und die Verletzung des Bundesrechts rügen (Art. 49 VwVG). Aufgrund von Art. 113 Abs. 3 BV jedoch können die Rekurskommissionen im Sinne von Art. 71a VwVG die Verfassungsmässigkeit eines Gesetzes weder abstrakt noch vorfrageweise überprüfen (E. 2.a).

Grundsatz von Treu und Glauben (Bestätigung des Prinzips).

Die von einer Behörde abgegebene Zusicherung gilt grundsätzlich nur für den unmittelbaren Empfänger. Die Untätigkeit oder Passivität der Verwaltung kann auch ein Vertrauen des Bürgers in die Behörde begründen. Dieses Vertrauen wird mutatis mutandis unter den gleichen Voraussetzungen geschützt, wie sie die Rechtsprechung für durch die Verwaltung erteilte Auskünfte festgelegt hat (E. 3.a).

Droit de timbre de négociation. Principe de la bonne foi.

Pouvoir d'examen de la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

Le recourant peut invoquer, outre la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité, une violation du droit fédéral (art. 49 PA). Toutefois, eu égard à l'art. 113 al. 3 Cst., les commissions de recours au sens de l'art. 71a PA ne peuvent pas exercer un contrôle principal, ni un contrôle préjudiciel de la constitutionnalité d'une loi (consid. 2.a).

Principe de la bonne foi (rappel du principe).

L'assurance donnée par l'autorité ne vaut en principe que pour son destinataire direct. L'inaction ou la passivité de l'administration peut aussi engendrer une confiance de l'administré envers l'autorité. Cette confiance est protégée, mutatis mutandis, aux mêmes conditions que celles prévues par la jurisprudence en matière de renseignements donnés par l'autorité administrative (consid. 3.a).

Tassa di bollo di contrattazione. Principio della buona fede.

Potere d'esame della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.

Il ricorrente può invocare, oltre all'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti e all'inopportunità, una violazione del diritto federale (art. 49 PA). Tenuto conto dell'art. 113 cpv. 3 Cost., le commissioni di ricorso ai sensi dell'art. 71a PA non possono esercitare un controllo principale, né un controllo pregiudiziale della costituzionalità di una legge (consid. 2.a).

Principio della buona fede (conferma del principio).

L'assicurazione fornita dall'autorità vale in principio soltanto per il destinatario diretto. L'inazione o la passività dell'amministrazione possono anche infondere fiducia dell'amministrato nell'autorità. Tale fiducia è protetta, mutatis mutandis, alle stesse condizioni di quelle previste dalla giurisprudenza in materia di informazioni fornite dall'autorità amministrativa (consid. 3.a).

Résumé des faits:

A. Du 22 juin au 7 juillet 1993, la division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé de l'Administration fédérale des contributions (AFC) procéda à un contrôle fiscal au sens de l'art. 37 de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT, RS 641.10) au siège de la société H. (ci-après: la société ou la recourante).

B. Par la suite, soit en date du 9 juillet 1993, l'AFC notifia à cette dernière - et à son encontre - un bulletin dit de constatations. Il y était entre autres fait état d'une créance fiscale de Fr. 871 651.55 portant sur des droits de timbre de négociation dus sur des opérations dites étranger-étranger effectuées du 1er juillet 1988 au 31 mars 1993 et d'une extourne mal comptabilisée de Fr. 17 396.20. La somme réclamée par l'AFC s'élevait donc finalement à Fr. 889 047.75. Par lettre du 30 juillet 1993, ladite société contesta la reprise d'impôt en tant qu'elle portait sur les opérations «étranger-étranger» (soit pour le montant de Fr. 871 651.55) et requit sur ce point une décision formelle au sens de l'art. 38 LT.

C. En date du 6 août 1993, l'AFC rendit une décision formelle au sens de l'art. 38 LT. Motivation à l'appui fondée sur les art. 13, 17 et 19 LT (avant la modification du 4 octobre 1991), elle demanda à la société le paiement de la somme de Fr. 871 651.55, plus intérêt moratoire au taux de 6% à partir du 9 juillet 1993.

D. Par l'intermédiaire de Me X, la société forma une réclamation au sens de l'art. 39 al. 1 et 2 LT en date du 7 septembre 1993. Le 15 juin 1994, la division principale compétente de l'AFC prononça une décision sur réclamation aux termes de laquelle elle rejeta celle de la société, confirmant la somme due (Fr. 871 651.55) avec intérêt moratoire à 6% dès le 9 juillet 1993 et enjoignant la société de la lui verser sans délai.

E. Par mémoire du 11 août 1994, la société a, par son mandataire, interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) contre la décision sur réclamation du 15 juin 1994. Elle reproche à l'AFC d'avoir violé le principe de la bonne foi en ayant été inactive à l'égard de plusieurs renseignements ou assurances erronés reçus de tiers et que l'autorité fiscale, selon elle, aurait dû rectifier. Elle estime au surplus que la reprise d'impôt n'est pas compatible avec les art. 4 et 31 de la Constitution fédérale (Cst., RS 101). L'AFC a déposé sa réponse au recours en date du 28 octobre 1994, maintenant son point de vue et concluant au rejet du recours. En date du 19 janvier 1995, le président de la Commission de recours a pris une mesure d'instruction, mesure qui n'a pas soulevé de remarque de la part de la recourante.

Extrait des considérants:

1.a. (...)

b. La recourante invoque une violation du principe de la bonne foi et, par ailleurs, une violation de la liberté économique, grief divisé en deux branches distinctes puisque fondé sur les art. 4 et 31 Cst. Il ne se justifie guère d'analyser un grief tiré du principe de la bonne foi, alors que la créance n'est peut-être même pas due sur le fond. Aussi la Commission de recours inversera-t-elle l'ordre d'analyse des reproches formulés à l'encontre de la décision attaquée.

2.a. (...)

aa. Aux termes de l'art. 49 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), le recourant peut invoquer, outre la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité, une violation du droit fédéral. Cette notion englobe non seulement les lois fédérales, mais aussi les droits constitutionnels (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 908). Cela dit, selon l'art. 113 al. 3 Cst., le Tribunal fédéral doit, entre autres, appliquer les lois votées par l'Assemblée fédérale. Cette obligation implique que le Tribunal fédéral n'est non seulement pas en mesure d'exercer un contrôle dit «principal» ou «abstrait», à savoir contre la loi elle-même, mais non plus un contrôle dit «préjudiciel», à savoir l'examen de la constitutionnalité de la loi par voie d'exception, soit lors d'un cas donné (ATF 119 la 241, consid. 5; Jean-François Aubert, *Traité de droit constitutionnel suisse*, Neuchâtel 1967, p. 176 s.; Ulrich Häfelin / Walter Haller, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 3e éd., Zurich 1993, p. 567). Une telle retenue s'impose également à tous les autres tribunaux et commissions juridictionnelles, donc à la Commission de céans (Aubert, op. cit., p. 175; Andreas Auer, *La juridiction constitutionnelle en Suisse*, Bâle 1983, p. 68 et 75). Lors de l'application d'une loi fédérale, le recourant ne peut donc remettre en cause ni la loi elle-même, ni l'existence et les termes de la disposition topique applicable. Il peut par contre d'abord attaquer, sous l'angle de la constitutionnalité, l'interprétation de la norme donnée par l'autorité qui a rendu la décision. A cet égard il est vrai, l'autorité doit procéder à une interprétation conforme à la Constitution, à moins que le texte clair de la loi ne s'y oppose. Toute interprétation ou tout exercice d'une latitude de jugement qui seraient inconstitutionnels ou abusifs doivent être sanctionnés. Au surplus, à supposer qu'il ne remette pas en question ladite interprétation, le recourant peut contester l'application du droit aux faits. Enfin, si l'autorité dispose, en vertu de la loi fédérale, d'une liberté d'appréciation, c'est-à-dire de la faculté d'opter entre plusieurs solutions prévues par la loi (Grisel, op. cit., p. 328 ss), elle ne peut ni en abuser ni l'excéder (art. 49 let. a PA in fine) et la Commission de recours peut alors contrôler l'opportunité de la décision attaquée.

bb. Conformément à l'art. 53 al. 2 LT, les dispositions légales abrogées restent applicables aux créances qui ont pris naissance et aux faits ou rapports juridiques qui ont pris forme avant la date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Dans sa teneur précédant la modification de la loi fédérale du 4 octobre 1991, entrée en vigueur le 1er avril 1993 (RO 1993 222, 227), l'art. 1er let. b de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (aLT, RO 1974 11, 1978 201-202, 1985 1963) prévoit que la Confédération perçoit un droit de timbre sur la négociation d'obligations, d'actions, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives, de bons de participation, de bons de jouissance et de parts de fonds de placement suisses et étrangers ainsi que des documents qui leur sont assimilés. Ce droit de négociation a pour objet le transfert à titre onéreux de la propriété de certains documents énumérés à l'art. 13 al. 2 aLT, pour autant que l'un des contractants ou l'un des intermédiaires soit un commerçant suisse de titres (art. 13 al. 3 aLT). L'obligation fiscale, dont la base et le taux sont fixés à l'art. 16 aLT, incombe au commerçant de titres (art. 17 aLT). Selon l'art. 17 al. 2 aLT, ce dernier doit la moitié du droit, s'il est intermédiaire, pour chaque contractant qui ne justifie pas de sa qualité de commerçant en titres enregistré. A entre autres qualité d'intermédiaire le commerçant de titres qui cède les titres le jour même de leur acquisition (art. 17 al. 3 let. c aLT).

L'art. 19 al. 1er aLT introduit une disposition spéciale pour les opérations conclues à l'étranger. Si tel est le cas (voir art. 19 al. 2 aLT) et que l'un des contractants est une banque étrangère ou un agent de change étranger, le droit qui concerne ce contractant n'est pas dû. Toutefois, un droit pour un contractant doit être acquitté lorsque le commerçant de titres est intervenu comme intermédiaire entre deux banques étrangères ou agents de change étrangers (art. 19 al. 1er aLT). L'AFC a édicté des «Directives relatives aux droits de timbre de négociation» en date du 31 janvier 1974, lesquelles rappellent clairement que, via l'art. 17 al. 2 let. a aLT, un demi-droit (pour un contractant) est dû par le commerçant de titres enregistré lorsqu'il sert d'intermédiaire entre deux banques étrangères (Directives, p. 21). Cette obligation fiscale ne laisse guère de marge d'appréciation à l'administration. Si les conditions posées doivent certes être interprétées correctement, il faut préciser qu'une fois celles-là réunies, l'imposition des transactions en cause intervient directement, sans que l'autorité ne puisse exercer une quelconque liberté d'appréciation.

b. En l'espèce, il faut d'abord constater que la Commission de recours n'est pas en droit de contrôler la constitutionnalité de l'art. 19 al. 1er in fine aLT, disposition légale applicable sans contestation possible au présent litige. Etant donné qu'il s'agit d'une norme contenue dans une loi fédérale au sens formel, l'autorité fiscale était tenue de l'appliquer et la Commission de recours de n'en contrôler ici que la correcte mise en oeuvre. Il n'est donc nullement question d'un contrôle préjudiciel de la LT. Sous cet angle, les griefs tirés des art. 4 et 31 Cst., en tant qu'ils visent la disposition de l'art. 19 aLT, doivent être rejetés. La recourante rappelle d'ailleurs elle-même que le «droit de timbre échappe à tout contrôle de constitutionnalité (art. 113 al. 3 Cst.)». Certes, la recourante prétend que c'est l'application de la loi (et non la loi elle-même) qui est inconstitutionnelle. Mais tel n'est pas le cas. La recourante ne prétend pas que l'interprétation de cette disposition par l'autorité fiscale soit déficiente. Elle ne s'exprime pas davantage sur l'application du droit aux faits (la subsomption), dont elle ne conteste nullement la pertinence. Enfin, dès lors que l'autorité ne dispose pas en l'espèce d'une liberté d'appréciation, ni même d'une véritable latitude de jugement dans l'interprétation de la norme applicable, il n'est nul besoin d'examiner s'il y aurait eu excès ou abus du «pouvoir d'appréciation» au sens de l'art. 49 let. a in fine PA. Sur ce plan également, la recourante n'exprime aucun grief précis. L'examen du dossier révèle que la décision prise est en parfaite conformité avec la disposition déterminante et qu'aucun droit constitutionnel n'a été violé par l'administration dans le processus de constatation des faits, de détermination du droit applicable et d'application du droit aux faits. (...) C'est donc en vain que la recourante invoque les art. 4 et 31 Cst. D'une part, la disposition topique devait être appliquée et, d'autre part, elle l'a été correctement. En fait, la recourante estime que ce sont les conséquences de la décision prise qui aboutissent à une violation de la constitution. Mais ce disant, elle ne fait que remettre en cause la constitutionnalité de la disposition applicable, grief qui, comme on l'a vu, est manifestement mal fondé. D'ailleurs, même si, par impossible, ces deux griefs devaient être examinés, ils devraient être rejetés. Il ne peut en aucun cas être argué du caractère prohibitif de la reprise effectuée. Si la recourante doit s'acquitter d'une telle somme, c'est en effet en raison d'une violation de la loi, réserve étant faite du grief tiré de la bonne foi. En respectant le droit fédéral, la recourante aurait pu choisir de transférer ou non l'impôt dû; en ne le respectant pas, elle doit supporter les conséquences d'une situation qu'elle a illégalement créée. Dans les

deux cas, elle ne saurait se soustraire à son obligation de droit public, dont le recouvrement ne viole donc ni l'art. 31 ni l'art. 4 Cst. (...)

Les griefs tirés des art. 4 et 31 Cst. s'avèrent donc manifestement mal fondés et il s'impose dès lors d'analyser le grief tiré du principe de la bonne foi.

3.a.aa.-cc. (Principe de la bonne foi, interdiction du comportement contradictoire et protection de la confiance voir JAAC 60.16 consid. 3.a-c.aa[19])

dd. Un renseignement donné par l'autorité peut être transmis comme tel par le destinataire à une autre personne. Si le renseignement est erroné, celle-ci agira, le cas échéant, sur la base d'un faux renseignement qui trouve son origine dans une assurance de l'autorité. En principe, l'assurance donnée par l'autorité ne vaut que pour son destinataire direct, et l'administré n'est jamais en droit de se prévaloir d'une promesse ou d'un renseignement fait à un tiers, c'est-à-dire au destinataire direct (ATF 111 V 28, consid. 4; Max Imboden / René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Bâle 1976, p. 469; René A. Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle / Francfort-sur-le-Main 1990, p. 241; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Bâle / Francfort-sur-le-Main 1983, p. 86, avec renvois à d'autres auteurs, et p. 209). Il s'agit là d'une conséquence logique de la nécessité d'une situation concrète et individuelle, posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. A défaut, l'Etat de droit serait tout simplement menacé dans son fonctionnement et même dans son existence (Grisel, op. cit., p. 392), le principe de la légalité étant vidé de sa substance. Il y a d'autant plus de raison de poser une telle règle en droit fiscal, étant donné l'importance particulière accordée au principe de la légalité en ce domaine. L'autorité peut certes, le cas échéant, devoir répondre de son erreur par le biais d'une action en responsabilité de droit public; toutefois, outre le fait que celle-ci ne peut être engagée que par le destinataire direct, ladite responsabilité sort du cadre du principe de la bonne foi et de sa protection tiré de l'art. 4 Cst. A fortiori ces réflexions valent-elles pour les situations où le citoyen se prévaut d'assurances ou de promesses de tiers qui n'ont eu aucun contact avec l'autorité fiscale ou dont celle-ci n'a à répondre ni des agissements ni des renseignements.

ee. L'inaction ou la passivité de l'administration peut aussi engendrer, dans certains cas particuliers, une confiance de l'administré envers l'autorité, confiance qui méritera, le cas échéant, protection. Deux situations principales peuvent se présenter:

- L'inaction de l'administration peut consister dans le fait d'entretenir, en restant passive, un état de confiance mal fondé (Weber-Dürler, op. cit., p. 229; Grisel, op. cit., p. 391). Tel est le cas d'un renseignement erroné qu'elle ne rectifie pas (Weber-Dürler, op. cit., p. 89). Dans un tel cas, la confiance placée en l'autorité prend corps avant l'acte de l'administré.

- Il y a également inaction de l'autorité lorsqu'elle tolère, par sa passivité, un comportement ou un état de fait contraire au droit (Weber-Dürler, op. cit., p. 230; Häfelin/Müller, op. cit., p. 124; Rhinow/Krähenmann, op. cit., p. 245 et la jurisprudence citée). Dans ce cas, la confiance de l'administré en l'autorité n'apparaît qu'après la survenance de son acte ou de son comportement.

L'inaction de l'administration, surtout dans la première hypothèse évoquée, peut donc équivaloir à une promesse effective. A elle seule, elle n'emporte bien sûr pas encore la responsabilité de l'autorité. Encore faut-il que les conditions de la jurisprudence du Tribunal fédéral soient, mutatis mutandis, réalisées. En particulier, il doit s'agir d'une situation concrète et non générale. Surtout, il doit exister un rapport, un lien de causalité directe entre l'inaction de l'autorité et l'émergence de la confiance (Häfelin/Müller, op. cit., p. 126). En matière de renseignement, l'autorité ne répond, comme on l'a vu (cf. ci-dessus, let. dd), qu'à l'égard du destinataire du renseignement - et non pas d'une personne étrangère. Il en va a fortiori de même s'agissant d'une passivité prétendument dommageable. L'autorité n'en répond, toutes autres conditions par ailleurs réunies, qu'à l'égard du seul «destinataire» direct de l'inaction.

b. En l'espèce, il faut d'emblée constater que la recourante se prévaut de renseignements qui ont émané de tierces personnes et non de l'autorité fiscale. Qui plus est, ces mêmes tierces personnes n'ont reçu de leur côté aucune assurance de la part de l'AFC. Tel est le cas en ce qui concerne les deux rapports annuels de 1989/90 et 1990/91 de l'Association suisse des banquiers (ASB), des deux «confirmations» du Commissaire de la bourse de Zurich et de la communication de l'ASB du 10 octobre 1991, soit finalement de tous les éléments qui ont forgé la confiance de la recourante. Cette seule constatation conduit déjà à rendre inopérant le grief formulé. Certes, le document de l'ASB du 10 octobre 1991 a été lu, voire relu par l'AFC, ainsi que le montre la mesure d'instruction prise par le président de la Commission de recours en date du 19 janvier 1995. Mais l'AFC n'a jamais revendiqué ni assumé vis-à-vis des tiers la responsabilité de cette communication et la recourante, qui n'a pas soulevé d'objection à la mesure susmentionnée, n'en disconvient pas. La communication en cause n'a pas l'autorité d'une directive émanant de l'administration et l'AFC n'a pas à assumer les conséquences de son éventuelle mauvaise facture. Lui reprocher aujourd'hui son attitude, active et surtout passive, apparaît donc totalement vain.

Au demeurant, même si l'on admettait l'hypothèse - rejetée - d'un comportement répréhensible, à savoir le fait de n'avoir pas rectifié le sens de certaines phrases de la communication incriminée, la recourante ne pourrait rien en retirer sous l'angle de la protection de la bonne foi. Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 3.a, dd), celle-ci ne s'étend pas jusqu'au renseignement fait par l'autorité à un tiers - l'ASB - et la créance fiscale constatée à l'encontre de la recourante ne s'en éteindrait pas pour autant, compte tenu de la préséance du principe de la légalité en matière fiscale. Il est même nul besoin d'en arriver à évoquer pareille hypothèse. Contrairement à ce que prétend la recourante, la Commission de recours est d'avis que le texte incriminé, fût-il elliptique, est suffisamment clair. Il ne saurait être lu sans égard au contexte et la lecture complète de la communication conduit à la conclusion que le commerçant de titres enregistré intermédiaire, agissant le même jour, n'est pas libéré du droit de timbre dans tous les cas. De même - et l'autorité intimée le souligne avec raison dans sa réponse - l'exonération des transactions sur stock commercial «est une innovation» introduite par le nouveau droit applicable dès le 1er avril 1993. La phrase incriminée ne pouvait donc avoir un sens que compte tenu du mécanisme des art. 17 et 19 aLT. Compte tenu de la position des destinataires, une lecture globale, non limitée au contexte, devait donc aller de soi. La communication de l'ASB, faut-il le rappeler, n'avait pas pour but de présenter ou de résumer le droit applicable au moment même de sa distribution. Elle avait pour sens d'évoquer brièvement les changements du droit en la matière et mettait forcément en parallèle ancien et nouveau droit. Cela étant, elle requerrait forcément de la part du destinataire une lecture attentive et sa seule distribution ne dispensait pas la recourante de connaître le texte légal encore applicable qui, lui, apparaît limpide. La seule lecture des art. 17 et 19 aLT suffit en effet à se convaincre des obligations de tout commerçant de titres enregistré intervenant comme intermédiaire - le cas échéant agissant le même jour - entre deux banques étrangères dans le cadre d'opérations conclues à l'étranger. Enfin, la communication s'adressait à un public averti ou supposé l'être. Dans le pire des cas, un doute instantané aurait dû saisir la recourante et être dissipé par ses soins en s'adressant directement à l'autorité fiscale (ATF 111 la 213, p. 221 s.; Häfelin/Müller, op. cit., p. 125). La protection de sa supposée bonne foi eût été

pareillement exclue.

Une dernière considération achève au demeurant de rendre le grief de la recourante manifestement mal fondé. Au mois d'octobre de l'année 1988, la recourante a subi un contrôle au sens de l'art. 37 aLT. Au cours de cette visite, l'inspecteur de l'AFC a constaté que l'art. 19 aLT n'avait pas été respecté par la société à plusieurs reprises en 1987. Il en résulta une reprise d'impôt et un rappel à l'ordre de l'autorité fiscale. La recourante ne nie pas que son attention ait été attirée clairement sur le caractère imposable d'opérations similaires à celles qui font l'objet du présent recours. C'est à tort qu'elle argue que lesdites opérations avaient, à l'époque, «un caractère marginal et isolé». Le problème ne réside pas dans le caractère marginal ou non des opérations en cause, mais dans l'importance d'un renseignement, en l'occurrence d'un rappel à l'ordre et du droit applicable, rappel dont l'importance ne se mesure pas à celle de la reprise d'impôt effectuée. Comme tel, ce dernier avait une portée future comminatoire, et il n'est pas admissible que la recourante se soit fourvoyée ultérieurement pour les mêmes opérations. L'examen du dossier révèle que la recourante a à nouveau transgressé les mêmes articles de loi à un moment où les documents et renseignements allégués par elle aujourd'hui n'existaient pas encore. Tout bien pesé, de telles circonstances rendent le grief formulé (en tant qu'il vise l'attitude de l'AFC) proche de la témérité.

4. (...)

5. Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de recours à rejeter le recours, manifestement mal fondé. (...)

[19] Ci-dessus p. 122.

Dokumente der SRK