

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

44. Arrêt du 11 juillet 1947 dans la cause Crédit foncier vaudois contre Administration fédérale des contributions.

Droit de timbre sur les obligations.

L'art. 14 LT, qui fixe le taux du droit suivant la durée de l'emprunt, ne s'applique qu'aux obligations émises pour une durée déterminée ou maximum inférieure à dix ans, et non aux obligations émises avec indication d'une durée supérieure, lors même qu'une partie de l'emprunt est remboursable dans un délai inférieur à dix ans ou que toutes les obligations sont dénonçables au remboursement avant l'expiration de la durée fixée à l'émission.

Stempelabgabe auf Obligationen.

Art. 14 StG (Berechnung der Emissionsabgabe nach der Laufzeit) ist auf Obligationen die mit einer 10 Jahre übersteigenden Laufzeit ausgegeben worden sind, auch dann nicht anwendbar, wenn sich der Anleihenschuldner vorbehalten hat, die Anleihe vor Ablauf dieser Laufzeit ganz oder teilweise zurückzuzahlen und von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch macht.

Diritto di bollo sulle obbligazioni.

L'art. 14 LFB, che stabilisce la tassa di bollo secondo la durata del prestito, si applica soltanto alle obbligazioni emesse per una durata determinata o massima inferiore a dieci anni e non alle obbligazioni emesse con l'indicazione d'una durata superiore, anche se una parte del prestito è rimborsabile prima di dieci o tutte le obbligazioni possono essere disdetta pel rimborso prima della scadenza della durata stabilita all'atto dell'emissione.

A. — En 1938 et en 1941, le Crédit foncier vaudois a émis les emprunts suivants :

Emprunt 3 % série I du 31 juillet 1938 ;

Emprunt 3 ¼ % série II du 1^{er} novembre 1938 ;

Emprunt 3 ¾ % série IV du 15 mars 1941.

Les deux premiers emprunts étaient créés à 20 ans, le troisième à 12 ans de terme. Leur remboursement devait toutefois s'opérer par tirages au sort des titres dès la sixième année, ces tirages étant répartis sur 15 ans pour les deux premiers emprunts et devant, pour le troisième, porter sur un montant annuel de 500 000 fr. La Banque se réservait en outre la faculté de faire des remboursements annuels plus élevés et même de rembourser la totalité de sa dette dès la dixième année dans les deux premiers cas et dès la sixième année dans le troisième.

Au moment de l'émission, la Banque a acquitté le droit de timbre d'émission pour la durée maximum prévue par les conditions d'emprunt.

Dès 1944, l'établissement remboursa chaque année, conformément aux conditions d'émission, un certain nombre de titres des emprunts de 1938. Quant à l'emprunt de 1941, il a été dénoncé au remboursement complet pour le 15 mars 1947.

Invoquant l'art. 14 al. 1 LT, le Crédit foncier vaudois a demandé la restitution partielle des droits payés à l'émission, cela dans la mesure où ils excédaient les droits prévus par la disposition ci-dessus, calculés sur la durée des titres remboursés.

Par décision du 11 décembre 1946, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) refusa la restitution et confirma ce refus dans une décision sur réclamation, du 22 février 1947.

Cette décision est, en substance, motivée de la façon suivante :

a) Une restitution des droits payés en trop était prévue par l'art. 15 de l'ancienne ordonnance d'exécu-

tion de la loi sur le timbre (ordonnance d'exécution de la loi fédérale du 4 octobre 1917 sur les droits de timbre, du 20 février 1918, ci-après : aOT). Mais elle ne l'était que pour le cas où, lors de l'émission, le droit avait été acquitté « non définitivement », au sens de l'art. 15 aOT. Or il ne pouvait en être ainsi, en vertu de l'art. 6 al. 2 aOT, que lorsqu'il s'agissait de titres « émis sans fixation d'un délai de remboursement déterminé, le droit étant accordé au créancier ou au débiteur de les dénoncer soit immédiatement, soit après expiration d'un délai déterminé », et qu'il était en outre prévu que s'il n'était « pas fait usage du droit de dénonciation, les titres » seraient « considérés comme prorogés pour une nouvelle période déterminée ou indéterminée ». Lorsque ces conditions étaient remplies, le contribuable avait le choix d'acquitter le droit de timbre : « ou, définitivement et pour toute la durée des titres, au taux maximum de $\frac{1}{2}$ % de 1 % ou de $1\frac{1}{2}$ % suivant le genre des titres (art. 6 al. 1^{er} B aOT), ou pour le nombre d'années pour lequel des coupons accompagnaient les titres, mais pour 10 ans au maximum ». Si le contribuable avait choisi ce *second* mode de paiement et si le remboursement avait lieu avant l'expiration du délai pour lequel le timbre avait été payé lors de l'émission des titres, il pouvait — mais dans cette hypothèse uniquement — demander à l'AFC la restitution du montant du droit de timbre payé en trop.

Mais, déjà sous le régime de l'aOT, il ne pouvait être question d'une restitution partielle du droit lorsqu'il s'agissait d'obligations pour lesquelles il était prévu qu'elles seraient remboursées à une date fixe ou dans un délai déterminé d'avance.

Le système de l'aOT reposait sur l'art. 14 al. 1 LT, qui est fondé lui-même sur la différence que le législateur a voulu faire entre les obligations à long terme et les obligations à court terme, dénonçables par les deux parties ou remboursables après expiration de 3 à 5 ans, comme les obligations de caisse ou bons de caisse (cf. Message du

Conseil fédéral du 16 mai 1917, FF 1917 III p. 83/84). Aussi l'art. 14 al. 1^{er} LT ne concerne-t-il que les titres émis pour une durée de moins de 10 ans, déterminée lors de l'émission.

Cette interprétation de la LT a été confirmée par une série de décisions sur recours prises par le Département fédéral des finances et des douanes, ainsi que par le Conseil fédéral, lesquels étaient jusqu'en 1929 autorités de recours en matière de droits de timbre fédéraux. Ces décisions refusent le remboursement d'une partie des droits pour les obligations émises pour une durée maximum, même lorsque, en raison d'un tableau de remboursement par tirage au sort ou du fait que le débiteur s'était réservé la faculté d'accélérer le remboursement, ces obligations ou certaines d'entre elles ont eu une durée effective de moins de 10 ans. Quand, d'après les conditions contractuelles, il a été, au moment de l'émission, fixé un délai extrême à l'expiration duquel les titres doivent être en tout cas remboursés, c'est ce délai qui est toujours et seul déterminant (cf. Revue trimestrielle de droit fiscal suisse (RTF) 1921, p. 151 ; 1922, p. 36 ; 1923, p. 42 ; 1924, p. 330 ; 1925, p. 256/7 ; 1926, p. 243 ; 1929, p. 142). Toutes ces décisions avaient été prises après préavis de la Commission fédérale du timbre.

b) La nouvelle ordonnance d'exécution des lois fédérales concernant les droits de timbre, du 7 juin 1928 (nOT), a supprimé complètement le système de la restitution partielle du droit payé à l'émission et elle a institué à son art. 15, pour les obligations dont la durée dépend exclusivement du droit de dénonciation, un système particulier d'acquiescement du droit qui doit être payé tout d'abord pour la durée minimum, puis être complété chaque année, jusqu'au moment où le droit aura été payé au taux maximum, c'est-à-dire au bout de dix ans.

Pour les obligations devant être remboursées en une seule fois à une date déterminée ou jusqu'à une date déterminée, la nOT prescrit à son art. 14 al. 1 que le

droit de timbre doit être « calculé suivant la durée déterminée ou maximum, fixée à l'époque de l'émission ou du renouvellement ». Par cette disposition, le législateur n'a pas entendu que le droit soit acquitté dans tous les cas pour la durée effective des obligations ; il a voulu simplement réduire le droit si la durée pouvant être déterminée lors de l'émission était inférieure à neuf ans. Il ne faut pas perdre de vue que le droit de timbre échoit *définitivement* lors de l'émission (art. 16 al. 3 LT). Or, comme l'art. 14 LT dispose que, si les obligations sont émises « pour une durée inférieure à dix ans », le droit se réduit à un dixième des taux par année, on ne peut tenir compte pour fixer cette durée, lorsqu'il s'agit d'obligations remboursables pendant un délai maximum contractuel, que de ce laps de temps. Seule cette durée peut être absolument déterminée lors de l'émission, tandis que la durée effective ne peut être connue que plus tard, soit longtemps après l'échéance du droit.

De toute façon d'ailleurs, en l'absence d'une disposition légale prévoyant expressément le remboursement, aucune restitution d'une partie du droit ne peut être accordée.

B. — Contre cette décision, le Crédit foncier vaudois à Lausanne a formé un recours de droit administratif, en demandant au Tribunal fédéral de prononcer que, pour chacun des droits entrant en cause, la société recourante peut prétendre à une restitution partielle du timbre payé à l'émission, à raison de 0,6 ‰ de la valeur nominale de chaque titre remboursé avant terme pour chaque année comprise entre la date du remboursement et l'échéance du terme légal de 10 ans dès l'émission. Les montants réclamés sont respectivement de 478 fr. 80 pour l'emprunt 3 % du 31 juillet 1938, montant correspondant aux titres remboursés en 1946 ; de 2025 fr. 60 pour l'emprunt 3 ¼ % du 1^{er} novembre 1938, montant correspondant aux titres remboursés en 1946 ; de 21.570 fr. pour l'emprunt 3 ¾ % de 1941, dénoncé au remboursement pour le 15 mars 1947. Pour ce dernier emprunt, la

recourante déduit du montant qui lui serait dû si l'on applique l'art. 14 LT un montant de 26.012 fr. 50 représentant le droit de timbre restitué entre temps sur le capital converti.

L'Administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours.

La recourante a présenté une réplique.

Considérant en droit :

1. — Aux termes de l'art. 14 al. 1^{er} LT, « si les obligations désignées aux art. 12 et 13, lettres b et c, sont émises pour une durée inférieure à dix ans, le droit de timbre est réduit pour chaque année entière ou commencée comprise entre la date d'émission et la date du remboursement, à un dixième des taux prévus auxdits articles ». La recourante prétend déduire de cette disposition que des obligations émises avec indication d'une durée maximum, mais dénonçables avant l'expiration de cette durée et remboursées en fait moins de dix ans après l'émission, comme les obligations de ses trois emprunts, doivent d'une manière ou d'une autre bénéficier de la réduction d'impôt prévue par la loi. L'AFC estime au contraire que l'art. 14 al. 1^{er} LT ne concerne que des titres à échéance fixe, c'est-à-dire émis « avec » une durée de moins de dix ans déterminée lors de l'émission ; elle invoque d'abord en faveur de sa thèse les termes « *émises pour une durée...* ». Mais la recourante fait elle-même état de la lettre de la loi ; elle remarque en effet que si le législateur n'avait pas aussi eu en vue les titres émis pour un temps indéterminé et dont la durée est finalement inférieure à dix ans, il n'aurait pas parlé, dans la suite de la disposition, de « chaque année entière ou commencée comprise entre la date de l'émission et la date du *remboursement* », mais bien plutôt de « chaque année ou fraction comprise entre la date de l'émission et celle de l'*échéance* ».

Cet argument de texte ne porte pas, comme l'AFC le fait observer avec raison dans sa réponse. Le texte

allemand de l'art. 14 al. 1^{er} LT, qui n'a pas subi de modification lors de la revision de 1927, déclare : « Werden die...Obligationen mit einer Laufzeit von weniger als zehn Jahren ausgegeben, so wird die Abgabe für jedes volle oder angefangene Jahr dieser *Laufzeit* je mit dem zehnten Teil... ». D'après ce texte, le laps de temps en question est bien celui qui est compris entre la date d'émission et la date d'« échéance » fixées par le contrat. Le texte français de la loi de 1917 traduisait d'ailleurs « Obligationen mit einer Laufzeit von ... » par « obligations ... émises avec une *échéance* de ... », tout en parlant déjà, il est vrai, d'une date de remboursement qui toutefois, pour les rédacteurs, devait sans doute se confondre avec la date d'échéance.

Le législateur s'est ainsi manifestement fondé sur la durée contractuelle, non sur la durée effective de l'obligation. Dès lors, le droit qui a été payé lors de l'émission pour une obligation à échéance de plus de 10 ans reste dû intégralement si, à la suite par exemple de la faillite du débiteur ou d'un accord des parties, la durée de l'obligation est inférieure à la durée primitivement convenue. En revanche, il reste à savoir ce qu'il faut entendre par durée contractuelle lorsqu'il s'agit d'obligations émises pour une durée supérieure à dix ans, mais dont une partie doit être remboursée selon un plan d'amortissement dans un délai de moins de dix ans ou qui peuvent, dans le même délai, être toutes dénoncées au remboursement : faut-il prendre en considération la durée déterminée ou maximum pour laquelle les titres sont émis, ou le délai conventionnel de remboursement ou de dénonciation, réserve faite des modalités de perception ou de restitution des droits ?

2. — La question paraît résolue par l'art. 14 al. 1^{er} nOT aux termes duquel « si une obligation... doit être remboursée... jusqu'à une date déterminée, le droit de timbre est calculé suivant la durée maximum, fixée à l'époque de l'émission ». On ne voit pas que ce texte

laisse place, pour des obligations de ce genre, à l'application de l'art. 15 nOT qui ne prévoit le système de perception par versements échelonnés que pour les obligations dont la durée dépend *exclusivement* d'un droit de dénonciation. D'autre part, on ne peut appliquer — du moins directement — aux remboursements partiels d'un emprunt par obligations l'art. 14 al. 2 nOT d'après lequel « si *une obligation* ... doit être remboursée par des acomptes dont le montant et l'échéance sont fixés d'avance, le droit de timbre est calculé suivant la durée de placement de chaque partie de capital ».

Cependant, comme le fait observer la recourante, la loi a le pas sur l'ordonnance, et si l'art. 14 al. 1^{er} LT devait effectivement s'appliquer aussi aux obligations à durée maximum mais remboursables dans un délai inférieur à dix ans, il appartiendrait au juge, en dépit de l'absence voulue ou involontaire dans l'ordonnance d'une disposition visant la restitution du trop-perçu, d'assurer le respect de la loi. L'AFC, il est vrai, oppose d'entrée de cause à la réclamation de la recourante le fait qu'en vertu de l'art. 16 al. 3 LT prévoyant l'acquiescement du droit avant délivrance des titres à l'acquéreur, le droit de timbre échoit définitivement lors de l'émission, et qu'aucune disposition de la loi ou de la nouvelle ordonnance ne prévoit la possibilité d'une restitution. Et en effet, la conséquence de la thèse de la recourante, qui voudrait voir assimiler les obligations qu'elle a émises aux obligations dont la durée dépend uniquement d'un droit de dénonciation, serait qu'elle aurait pu demander d'être mise au bénéfice du mode de paiement prévu par l'art. 15 nOT pour ce genre d'obligations. Or elle a, pour les trois emprunts en cause — tous trois postérieurs à l'entrée en vigueur de la nOT — acquitté le droit de timbre sur la base de l'art. 14 de cette ordonnance et sans faire de réserves. Mais il s'agirait de savoir si, même en l'absence d'une procédure légale ou réglementaire de restitution, la recourante ne pourrait pas, en vertu des principes de

l'enrichissement illégitime qui ne sont pas étrangers au droit administratif, se faire rembourser ce qu'elle aurait payé en trop, et si l'on devrait vraiment voir une renonciation dans le fait qu'elle s'en est remise aux calculs établis par le fisc. Ces questions peuvent demeurer indéterminées, car la décision attaquée, conforme à l'ordonnance, constitue une saine application de la loi elle-même.

3. — Tel qu'il est prévu aux art. 12 et 13 LT, le droit de timbre d'émission des obligations est basé uniquement sur la valeur nominale du titré, indépendamment de toute condition de durée. L'art. 14 fait intervenir l'élément de durée comme une exception à la règle. Ainsi qu'il résulte du Message (FF 1917, vol. III, p. 83/4), on a considéré que, calculé sur la base des taux fixés aux art. 12 et 13, le droit serait trop lourd pour les obligations à court terme, par quoi l'on entendait principalement, comme le dit le Conseil fédéral, les obligations ou bons de caisse. Il s'agissait dès lors d'établir dans ce sens un critère entre les obligations à long terme et celles à court terme. A cet effet, on a posé la règle de l'art. 14 al. 1^{er} qui prend comme critère l'émission pour une durée ou avec un délai d'échéance de moins de dix ans.

a) Or, si l'art. 14 al. 1^{er} LT se fonde ainsi sur la durée contractuelle de l'obligation d'emprunt (ci-dessus, consid. 1), il entend par là le délai déterminé ou maximum prévu lors de l'émission, indépendamment du délai à compter de l'expiration duquel le débiteur peut rembourser tout ou partie des titres. C'est l'interprétation littérale qui s'offre le plus naturellement à l'esprit et qui ressortait plus nettement encore des textes du projet : « Werden Obligationen ausgegeben, welche vor Ablauf von 10 Jahren zur Rückzahlung *fällig* werden » (BBl 1917, III, p. 160) ; « S'il est procédé à l'émission d'obligations qui *doivent* être remboursées avant l'expiration d'une période de dix ans » (FF 1917, III, p. 139). Ces textes s'inspiraient eux-mêmes de l'avant-projet élaboré par le professeur Landmann, qui, à son art. 5, portait : « Pour les émissions

d'obligations d'emprunts dans lesquels le débiteur *s'engage* au remboursement du montant de l'emprunt avant l'expiration d'un délai de 10 ans... » (cf. Préavis sur l'introduction d'un droit de timbre fédéral présenté par M. le professeur Dr J. Landmann, p. 33).

Mais, en tout cas, l'interprétation ci-dessus découle de la nature de l'impôt en cause, en relation avec le caractère juridique de l'objet de l'imposition. Pour le droit civil, le débiteur d'une obligation à dix ans de terme est au bénéfice, pour cette durée, du droit de disposer de la somme remise, et le créancier, de son côté, ne peut réclamer plus tôt le remboursement de son prêt ; la faculté de dénonciation anticipée, que se réserve le débiteur, n'enlève pas au prêt son caractère de contrat de durée déterminée. Or le droit de timbre est un impôt frappant un document, et cela à un moment précis, celui de son émission. C'est donc à ce moment-là qu'il faut se placer pour connaître et fixer les conditions de l'imposition. Quand il s'agit d'un emprunt avec délai de remboursement maximum, ce délai, au moment de l'émission, s'applique indistinctement à toutes les obligations de l'emprunt. Tous les souscripteurs sans exception acceptent que leur obligation soit remboursée au plus tard à l'expiration du délai maximum (RDF 1921, p. 334). L'impôt frappe en effet les obligations prises individuellement, non l'emprunt lui-même. D'où il suit qu'on ne peut, pour la perception du droit de timbre, assimiler les tranches de l'emprunt remboursables avant l'expiration du délai de dix ans à des remboursements à compte sur l'obligation comme telle (cf. art. 15 al. 2 nOT). Dès lors, c'est bien le délai d'échéance déterminé ou maximum de l'obligation, prévu lors de l'émission, qui est décisif pour l'imposition dans une législation qui ne tient pas compte en principe de la durée de l'obligation.

Enfin, du point de vue du système de la loi, la stipulation dans un emprunt d'un délai déterminé ou maximum de dix ans ou plus suffit à classer cet emprunt dans la

catégorie des emprunts à long terme, d'après les critères dont s'est manifestement inspiré le législateur de 1917 (cf. LANDMANN, Préavis, p. 47, et Message, p. 83/84). Economiquement en effet, conformément à la situation juridique, le débiteur se procure du crédit pour la durée de dix ans ou plus prévue dans le contrat. Or l'intention du législateur était de s'en tenir, pour ces emprunts, au droit prévu par les art. 12 et 13 LT.

b) A la vérité, l'application stricte de l'art. 14 al. 1^{er} LT interprété dans le sens indiqué ne permettrait pas d'atteindre un résultat dont on sait néanmoins qu'il a été voulu par le législateur. Il ressort en effet du Message (FF 1917, vol. III, p. 84) que l'on a certainement entendu faire bénéficier de la réduction du droit prévu pour les obligations à court terme non seulement celles qui comportent l'indication d'un délai de remboursement déterminé inférieur à dix ans, mais aussi celles qui sont dénonçables en tout temps par les deux parties. Toutefois on est parti de l'idée que, dans le cas des obligations ou bons de caisse qu'on avait en vue, la dénonciation intervenait dans un délai généralement assez court (cf. Message, loc. cit., et LANDMANN, Préavis, p. 47 ; cf. aussi RDF 1924, p. 329 à 331), ce qui permettait de les assimiler, sur la base d'une sorte de présomption, aux obligations avec un terme fixe inférieur à dix ans. Cela impliquait une dérogation au principe de l'acquittement unique du droit au moment de l'émission. Dans son Message (loc. cit., al. 2), le Conseil fédéral faisait allusion aux difficultés qui résulteraient de cette dérogation et laissait à la pratique administrative le soin de les résoudre. Mais c'est en vain que la recourante prétend tirer de ce passage un argument en faveur de sa thèse. S'il est vrai que la réglementation spéciale de l'acquittement devait s'appliquer non seulement aux obligations émises fermes pour moins de dix ans et ensuite dénonçables en tout temps par les deux parties, mais aussi aux obligations de durée indéterminée et en tout temps remboursables, en revanche

il ressort clairement du passage en question que la dérogation à la règle n'était réservée que pour le seul cas des obligations émises *sans indication d'un délai de remboursement déterminé*. Le Conseil fédéral s'est donc entièrement conformé à l'intention du législateur lorsque, soit dans l'ordonnance de 1917, soit dans celle de 1928, il a limité à ces seules obligations l'application d'un mode de perception particulier (possibilité de paiement provisoire avec restitution éventuelle, dans la première ; paiements échelonnés, dans la seconde), pour s'en tenir dans tous les autres cas au régime légal. Il faut en dire autant de la jurisprudence des autorités de recours dans la période de 1921 à 1929.

La recourante soutient que, lorsque les conditions d'un emprunt émis pour une durée maximum réservent au débiteur la faculté de rembourser tout ou partie des obligations avant l'expiration de ce délai, la durée de ces obligations est en réalité *indéterminée* au moment de l'émission, aussi bien que si le remboursement dépendait uniquement du droit de dénonciation. Mais il a déjà été dit en quoi, tant du point de vue civil que du point de vue fiscal ou économique, des obligations d'emprunt émises avec indication d'une durée déterminée ou maximum supérieure à dix ans, même si elles prévoient la possibilité d'un remboursement anticipé, se distinguent des obligations émises d'emblée pour une durée inférieure à dix ans (ci-dessus, lettre a). Cela exclut qu'on puisse les assimiler aux obligations dont la durée dépend *uniquement* d'un droit de dénonciation du débiteur, pour les ranger, par ce détour, dans la catégorie des obligations à court terme.

c) La recourante fait état de la déclaration faite au Conseil national par le rapporteur de langue française, lors de la revision de 1927 :

«... L'art. 14 parle de la réduction du taux du timbre pour les emprunts d'une échéance inférieure à 10 ans. Il faut remarquer que le timbre sur l'obligation est censé

payé pour une durée de 10 ans. S'il est en réalité ensuite remboursé avant terme, il y a lieu à réduction sur le montant du timbre » (de Muralt, Bulletin sténogr. 1927, CN, p. 233).

Le rapporteur français paraît ainsi en effet être parti de l'idée que, dans le cas d'un emprunt à terme, un remboursement anticipé entraînait une réduction du droit. Mais il est évident que s'il avait eu présente à l'esprit l'interprétation contraire donnée à l'art. 14 par l'ordonnance d'exécution et les autorités de recours, il n'aurait pu se borner à cette simple déclaration. Il aurait expressément critiqué l'interprétation administrative. C'est dans ce cas seulement qu'on pourrait voir dans le silence de la Chambre une condamnation de cette interprétation. Les choses ne s'étant pas passées de la sorte, il faut au contraire considérer qu'on n'a en réalité rien voulu changer à la règle de l'art. 14 al. 1^{er}, telle qu'elle avait effectivement été appliquée depuis 1917. Si, lors de la revision, les Chambres avaient vraiment désapprouvé cette application, on ne comprendrait pas que le Conseil fédéral eût immédiatement après, dans sa nouvelle ordonnance, édicté la disposition de l'art. 14 al. 1^{er} qui consacre la pratique antérieure.

4. — La recourante voit une anomalie dans le fait que l'AFC refuse la restitution du droit en cas de remboursement, mais l'accorde lorsqu'il y a conversion.

L'AFC répond qu'en cas de conversion, il n'y a pas restitution, mais imputation, cela en vertu de l'art. 16 nOT. D'après cette disposition, si une obligation est renouvelée avant l'expiration de la durée pour laquelle le droit de timbre a été acquitté, la partie du droit non utilisée à l'époque du renouvellement peut en effet être imputée, à la condition que le renouvellement soit opéré avant le début de la dixième année, si l'obligation a été timbrée pour 10 ans. L'AFC explique qu'on a voulu éviter que, s'agissant des mêmes obligations qui continuent

à courir après le renouvellement, le droit ne soit payé deux fois et pour la même période.

L'art. 16 nOT est une disposition d'exécution de l'art. 15 LT. Il fixe le droit à payer en cas de renouvellement. Cette disposition de l'ordonnance conduit incontestablement, dans certains cas, à une réduction des droits tels qu'ils sont prévus par la disposition légale. Comme il s'agit d'une facilité accordée au contribuable et vu la considération qui la motive, il n'est pas exclu qu'en édictant cette disposition, le Conseil fédéral soit resté dans les limites du pouvoir réglementaire que lui confère l'art. 68 LT. Mais, à supposer que ce ne fût pas le cas, cela serait sans effet sur la légalité de l'art. 14 nOT, dont l'application est en l'espèce seule en jeu.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Rejette le recours.

45. Auszug aus dem Urteil vom 19. September 1947 i. S.
Amrein und Konsorten gegen eidg. Steuerverwaltung.

Kriegsgewinnsteuer: 1. Die Kollektivgesellschaft als Steuersubjekt.
2. Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Gewinn, der in eine Steuerberechnung einbezogen wurde, bei einem andern Steuersubjekt zu erfassen gewesen wäre, so muss die Besteuerung gegenüber dem richtigen Steuersubjekt durchgeführt und die Veranlagung des andern Steuerpflichtigen revidiert, der dadurch geschaffenen Lage angepasst werden.

Impôt sur les bénéfices de guerre. 1. La société en nom collectif en tant que contribuable.
2. S'il apparaît après coup qu'un bénéfice porté dans un décompte d'impôt aurait dû en fait être compris dans le compte d'un autre assujetti, l'impôt doit alors être réclamé au contribuable qui en est réellement le débiteur et l'assiette de l'impôt de l'autre assujetti doit être rectifiée en conséquence.

Imposta sui profitti dipendenti dalla guerra. 1. La società in nome collettivo come contribuente.
2. Se ulteriormente risulta che un utile compreso in una partita d'imposta avrebbe dovuto essere incluso nella partita d'un altro