

JAAC 59.79

Extrait de la décision sur recours rendue le 23 mars 1994 par la Commission de recours DFEP dans la cause L. SA contre Office fédéral des questions conjoncturelles; 93/AC-001

Réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux; constitution et libération individuelle d'une réserve.

1. Art. 6 al. 1 LCRC: constitution d'une réserve de crise.

Une réserve de crise n'est valablement constituée que par le versement de la somme auprès de la Confédération ou sur un compte bloqué auprès d'une banque. L'inscription de la réserve dans la comptabilité de l'entreprise ne garantit pas l'immobilisation de ladite somme et ne permet pas un contrôle de la part de l'Office fédéral des questions conjoncturelles (consid. 4.1).

2. Art. 9 LCRC: libération individuelle d'une réserve de crise.

Le législateur n'a pas envisagé que les réserves de crise soient constituées en période de conjoncture défavorable et, en particulier, en cas de mauvaise situation économique de l'entreprise constituant la réserve. La libération individuelle d'une réserve de crise est donc refusée si l'entreprise était déjà dans une situation économique précaire au moment de la constitution (par ailleurs facultative) de la réserve. Existence d'une détérioration depuis lors pas établie (consid. 4.2).

Steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven; Bildung und Freigabe einer Reserve.

1. Art. 6 Abs. 1 ABRG: Bildung einer Arbeitsbeschaffungsreserve.

Eine Arbeitsbeschaffungsreserve ist nur dann rechtmässig gebildet, wenn die Einlage beim Bund oder auf einem Sperrkonto einer Bank getätigt wurde. Die blossе Aufführung der Arbeitsbeschaffungsreserve in der Buchhaltung der Unternehmung garantiert nicht, dass die Einlage tatsächlich blockiert ist, und erlaubt dem Bundesamt für Konjunkturfragen keine Kontrolle (E. 4.1).

2. Art. 9 ABRG: Freigabe für einzelne Unternehmen.

Der Gesetzgeber hat nicht vorgesehen, dass Arbeitsbeschaffungsreserven in konjunkturell ungünstigen Zeiten gebildet werden, etwa dann, wenn ein Unternehmen, welches eine Reserve gebildet hat, in wirtschaftlichen Schwierigkeiten steckt. Die Freigabe der Reserve kann nicht gewährt werden, wenn für das Unternehmen bereits im Zeitpunkt der (übrigens freiwilligen) Bildung der Reserve eine heikle wirtschaftliche Situation bestand. Weitere Verschlechterung der Situation nicht nachgewiesen (E. 4.2).

Riserve di crisi beneficianti di sgravi fiscali; costituzione e liberazione di una riserva per singole imprese.

1. Art. 6 cpv. 1 LCRC: costituzione di una riserva di crisi.

Una riserva di crisi è costituita validamente solo con il versamento della somma alla Confederazione o su un conto bancario bloccato. La registrazione della riserva nella contabilità dell'impresa, come nella fattispecie, non garantisce l'immobilizzazione della somma summenzionata e non permette un controllo da parte dell'Ufficio federale dei problemi congiunturali (consid. 4.1).

2. Art. 9 LCRC: Liberazione di una riserva di crisi per singole imprese.

Il legislatore non ha previsto che le riserve di crisi siano costituite in un periodo congiunturale sfavorevole e, in particolare, in un periodo in cui l'impresa che costituisce una riserva si trova già in una situazione economica precaria. La liberazione della riserva non può perciò essere accordata se l'impresa si trovava già in una situazione economica precaria al momento della costituzione (del resto facoltativa) della riserva. Da allora non è stato provato un deterioramento della situazione (consid. 4.2).

Extrait des faits:

En date du 11 décembre 1992, l'entreprise L. SA a communiqué à l'Office fédéral des questions conjoncturelles un certificat de dépôt de réserve de crise, daté du 27 juillet 1992, d'un montant de Fr. 20 000.-. Il ressortait de l'avis de virement de la banque, produit à la demande de l'Office fédéral, que le versement avait été effectué le 11 décembre 1992. La demande de constitution d'une réserve de crise a été acceptée et comptabilisée le 28 décembre 1992.

Le 1^{er} février 1993, L. SA a déposé une demande de libération individuelle de sa réserve de crise auprès du Service cantonal des contributions, lequel a transmis la requête accompagnée d'un préavis positif à l'Office fédéral. Le 25 mai 1993, celui-ci a refusé cette requête au motif que l'entreprise L. SA connaissait déjà des difficultés économiques lors de la constitution de la réserve.

Le 4 juin 1993, L. SA recourt contre cette décision auprès de la Commission de recours en matière de réserves de crise en concluant à la libération de la réserve d'un montant de Fr. 20 000.-.

La Commission de recours DFEP a repris la procédure en tant qu'autorité compétente.

Extrait des considérants:

1. (Compétence. Qualité pour recourir. Conditions de recevabilité)
2. (Conditions légales de constitution et de libération d'une réserve de crise)
3. (Objet du litige)
4. (Griefs des parties)

4.1. La loi fédérale du 20 décembre 1985 sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allègements fiscaux (loi sur la constitution de réserves de crise [LCRC], RS 823.33; RO 1992 324) ne prévoit pas formellement à quel moment la réserve de crise peut être considérée comme effectivement constituée. Cependant, comme le rappelle à juste titre l'Office fédéral des questions conjoncturelles (ci-après: Office fédéral), la réserve de crise constitue une auto-limitation de l'entreprise sous forme de prélèvement de liquidités. Le message du Conseil fédéral du 29 février 1984 concernant une loi fédérale sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allègements fiscaux (message du Conseil fédéral, FF 1984 I 1147 ss) confirme la nécessité d'immobiliser les réserves (p. 1188, art. 6: placement des réserves):

«Selon le 1^{er} alinéa, les réserves peuvent être placées non seulement auprès de la Confédération, mais également dans le système bancaire. Le placement en comptes bloqués garantit que, pendant la durée du placement, l'entreprise ne peut pas disposer de ces moyens. Le remboursement au moment de la libération et à la demande de l'entreprise exclut la possibilité que, dans le cas du placement des réserves dans une banque, celle-ci puisse les déduire d'éventuelles autres créances. Cela garantit qu'au moment de la libération des réserves, l'entreprise puisse en disposer effectivement en tant que liquidités supplémentaires (2^e al.)»

Or, cet objectif n'est réalisable qu'au moyen du versement à la Confédération ou sur un compte bloqué auprès d'une banque (art. 6 al. 1 LCRC). En effet, l'inscription de la réserve de crise dans la comptabilité de l'entreprise ne garantit pas l'immobilisation de ladite somme et ne permet pas un contrôle de la part de l'Office fédéral. Il ressort de ce qui précède que la réserve de crise ne peut être considérée comme valablement constituée qu'au moment de son versement effectif (à la Confédération ou sur un compte bancaire bloqué).

4.2. En ce qui concerne les conditions de libération individuelle de la réserve de crise, la loi sur la constitution de réserves de crise précise à son art. 9, que lorsque des difficultés menacent ou affectent une entreprise, l'Office fédéral *peut*, à la requête de celle-ci, libérer le placement existant au moment de la libération. *Peuvent* en particulier être considérées comme indices de difficultés, une importante diminution du carnet de commandes, une chute des recettes ou une détérioration de la situation financière. Selon Grisel (Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 332-333, et les références citées), l'emploi du mot «peut» implique souvent l'existence d'une liberté d'appréciation. Si, en vertu du texte légal, l'autorité «peut» prendre certaines mesures, il lui est loisible, généralement, de s'en abstenir; elle est alors en présence d'une «Kann-» ou d'une «Soll-Vorschrift» qui lui octroie une liberté d'appréciation à proprement parler. Cependant, l'autorité qui dispose d'une liberté d'appréciation doit éviter l'excès et l'abus de pouvoir que la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021) assimile à la violation du droit (art. 49 let. a).

4.2.1. En juin 1989, l'Office fédéral a précisé les critères pour la libération individuelle afin, d'une part, d'informer les intéressés et, d'autre part, d'assurer une pratique cohérente de l'office. Au chiffre 2 (dernier paragraphe) de ce document, il est précisé que les requêtes de libération individuelle seront refusées s'il est manifeste que la détérioration était déjà intervenue au moment de la constitution des réserves et que les réserves n'ont été constituées qu'en vue d'une demande de libération et pour bénéficier des allègements fiscaux. Ce serait le cas, selon l'Office fédéral, par exemple si une entreprise dépose en février une demande d'autorisation de construire, constitue des réserves de crise en mars et demande leur libération en septembre pour le financement de la construction, sans que la situation économique ait considérablement changé entre-temps.

Il faut relever que ce document, intitulé par l'Office fédéral «lignes directrices», revêt la nature juridique d'une ordonnance administrative (Grisel, op. cit., p. 89-90, et les références citées), car il s'adresse aux organes de l'administration au sens large, c'est-à-dire aux fonctionnaires subordonnés hiérarchiquement aux autorités dont elles émanent, aux collectivités, établissements publics et organismes privés soumis au pouvoir de surveillance de ces autorités et aux auteurs des ordonnances eux-mêmes lorsqu'ils ont entendu se lier à leurs prescriptions. Comme l'a rappelé à juste titre l'Office fédéral et comme le soutient également Grisel, les ordonnances administratives, telles que celle qui nous occupe, ont pour but de garantir l'application uniforme du droit. N'ayant d'effets qu'à l'intérieur de l'administration, les ordonnances administratives peuvent être adoptées librement par l'autorité administrative compétente; il suffit qu'elles ne transgressent pas la loi ni n'empiètent sur les pouvoirs du législateur.

Afin de déterminer si le chiffre 2 dernier paragraphe des lignes directrices de l'Office fédéral relatives aux critères pour la libération individuelle ne transgresse pas le but de la loi sur la constitution de réserves de crise ni n'empiète sur les pouvoirs du législateur, il y a lieu de se référer à la volonté du législateur quant aux objectifs à atteindre par ladite loi. A cet égard, l'art. 1^{er} al. 1 de la loi sur la constitution de réserves de crise précise le but

de la constitution des réserves de crise: promouvoir l'équilibre de l'évolution conjoncturelle ainsi que prévenir et combattre le chômage. Le message du Conseil fédéral (FF 1984 I 1154) confirme cette volonté:

«La loi proposée doit permettre aux entreprises en période de conjoncture favorable et dans des conditions de rendement satisfaisantes de reporter à plus tard les investissements sans caractère d'urgence, sans pour autant être fiscalement désavantagées par ce comportement favorable à une politique de stabilité. Pour atteindre ce but, les bénéficiaires affectés à une réserve de crise aux buts bien définis doivent être exonérés de l'impôt direct sur le revenu.»

Il ressort de ce qui précède que le législateur n'a pas envisagé que les réserves de crise soient constituées en période de conjoncture défavorable et, en particulier, de mauvaise situation économique de l'entreprise constituant lesdites réserves. En conséquence, la pratique de l'Office fédéral, fixée au moyen des lignes directrices, ne viole pas la loi sur la constitution de réserves de crise.

4.2.2. En l'espèce, l'entreprise L. SA admet elle-même que son chiffre d'affaires 1992 a régressé de Fr. ... (17,35%) par rapport à 1991 et qu'au moment du versement de la réserve de crise (décembre 1992), sa trésorerie était difficile. Par ailleurs, la recourante n'a pas été en mesure d'apporter la preuve concrète que sa situation économique s'était détériorée entre la date du versement de la réserve de crise litigieuse (11.12.92) et la date de la demande de libération individuelle de cette même réserve de crise (1.2.93). En effet, en réponse à la requête de l'Office fédéral du 10 mars 1993, elle n'a fourni que des renseignements généraux sur la situation économique de son entreprise sans qu'il soit possible d'établir clairement la dégradation qui aurait été subie au cours des six semaines séparant le versement et la demande de libération individuelle de la réserve de crise en cause. Or, conformément à la répartition du fardeau de la preuve - principe posé par l'art. 8 du Code civil (RS 210) selon lequel chaque partie doit, si la loi ne prescrit pas le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit - le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (*Pierre Moor*, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, ch. 2.2.6.4, p. 178). Force est dès lors de constater que l'existence de difficultés de l'entreprise, justifiant une libération individuelle de la réserve de crise (art. 9 al. 3 LCRC), telle une diminution importante du carnet de commandes, une chute des recettes ou une détérioration de la situation financière, pendant cette période déterminante, n'a pas été prouvée.

En l'absence de tels éléments, l'Office fédéral a considéré, à juste titre, qu'il n'était pas possible que la situation économique d'une entreprise se détériore de manière inattendue en un laps de temps aussi court. Il a en conséquence estimé que

la situation économique précaire de l'entreprise recourante existait déjà lors de la constitution de la réserve de crise en cause - constitution par ailleurs facultative - et que la libération de la réserve de crise ne pouvait être accordée. Il s'ensuit que l'Office fédéral n'a ni excédé ni abusé de sa liberté d'appréciation en décidant, en accord avec sa pratique usuelle, de rejeter la demande de libération individuelle de la réserve de crise requise par l'entreprise L. SA.

(La Commission de recours DFEP rejette le recours)

JAAC 59.79 - Extrait de la décision sur recours rendue le 23 mars 1994 par la Commission de recours DFEP dans la cause L. SA contre Office fédéral des questions conjoncturelles; 93/AC-001

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1995
Année	
Anno	
Band	59
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 002 777

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.

Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.

Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.