



## Arrêt du 23 avril 2019

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

1. **B.** \_\_\_\_\_,  
2. **C.** \_\_\_\_\_,  
3. **D.** \_\_\_\_\_,  
tous représentés par  
Maître Charles-André Bagnoud,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de l'impôt fédéral direct,  
de l'impôt anticipé, des droits de timbre,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
autorité inférieure.

---

Objet

Responsabilité solidaire ; intérêt moratoire.

**Faits :****A.**

E.\_\_\_\_\_ SA (ci-après aussi : « la Société ») est une société anonyme constituée 1964 à \*\*\* (Vaud). Depuis 1990, elle a son siège à \*\*\* en Valais. Elle dispose d'un capital-actions de CHF 345'000.- divisé en 345 actions au porteur de CHF 1'000.- chacune. Selon l'extrait du Registre du commerce son but statutaire est : « Opérations immobilières, commerciales et financières tant en Suisse qu'à l'étranger ». D'après le bilan de la société au 31 mars 2011, son seul actif est un immeuble sis en France.

A.\_\_\_\_\_ a été inscrit au Registre du commerce comme administrateur unique de la Société avec signature individuelle depuis le 13 juillet 1990 jusqu'au 13 avril 2012, date à laquelle son pouvoir de signature a été radié. En date du 6 octobre 2010, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a effectué un contrôle fiscal au siège de la Société, puis un entretien a eu lieu le 26 novembre 2010 au cours duquel A.\_\_\_\_\_ a expliqué que l'actionnaire de la Société étant décédé, ses héritiers entendaient éventuellement vendre l'immeuble ou procéder à la liquidation de la société.

Il résulte du procès-verbal de l'Assemblée générale de la Société du 1<sup>er</sup> avril 2011 que A.\_\_\_\_\_ a démissionné de ses fonctions et que cette démission a été acceptée par les actionnaires représentant la totalité du capital-actions. A ce jour, le Registre du commerce ne mentionne pas d'administrateur pour la Société. Selon ce même procès-verbal d'assemblée générale de la Société du 1<sup>er</sup> avril 2011, ses actionnaires ont également décidé à l'unanimité le transfert de son siège social vers la France.

**B.**

Par courrier du 25 février 2014, l'AFC, constatant que la Société n'avait pas déposé régulièrement ses comptes, a demandé la production dans un délai de 15 jours des comptes et bilans pour les exercices comptables 2009 à 2012. A.\_\_\_\_\_ a transmis dits documents par courrier du 7 mars 2014, en soulignant n'être plus administrateur de la Société depuis l'Assemblée générale précitée du 1<sup>er</sup> avril 2011 et en informant l'AFC que le siège de la Société avait été transféré en France. Une copie du procès-verbal de l'Assemblée générale a été également transmise. Selon l'extrait Kbis (immatriculation principale au registre du commerce et des sociétés

en France) délivré le 18 septembre 2012 par le Tribunal de commerce de \*\*\*\*, la Société a été immatriculée en France le 14 juin 2012.

Suite au transfert de siège de la Société, l'AFC a procédé le 17 octobre 2014 à la taxation de l'excédent de liquidation par CHF 1'050'000.-, et l'impôt anticipé de CHF 367'500.- (35% de l'excédent) a été acquitté par la Société le 19 décembre 2014. Par courrier du 8 janvier 2015, l'AFC a établi et notifié un décompte d'intérêts moratoires sur la créance précitée à hauteur de CHF 66'813.55. Dit décompte a été envoyé à la Société, c/o Fiduciaire G.\_\_\_\_\_. Cette dernière a répondu par courrier du 9 février 2015 que la Société n'avait plus son siège en Suisse et qu'elle-même n'en était plus la représentante depuis le mois d'avril 2011. Après avoir par courrier du 30 mars 2016 envoyé le décompte d'intérêts à A.\_\_\_\_\_ à titre de responsabilité solidaire et ensuite de la contestation par ce dernier selon courrier du 4 avril 2016, l'AFC lui a notifié formellement une décision d'appel en solidarité en date du 14 octobre 2016. L'intérêt moratoire était calculé sur le montant de la créance fiscale principale acquittée le 19 décembre 2014 et courait depuis le 30 avril 2011, à raison de 5 % l'an.

### **C.**

Contre cette décision, A.\_\_\_\_\_ a élevé une réclamation le 9 novembre 2016, que l'AFC a écarté par décision sur réclamation du 5 septembre 2018. Par acte du 3 octobre 2018, A.\_\_\_\_\_ a contesté dite décision sur réclamation devant le Tribunal administratif fédéral, concluant à ce qu'il soit reconnu qu'il ne doit pas les intérêts moratoires et à ce que les frais de poursuites de la procédure soient mis à la charge de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure), sous suite de dépens. Par réponse du 26 novembre 2018, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. Les parties ont maintenu leur position respective dans leurs écritures complémentaires des 7 décembre 2018 et 16 janvier 2019.

### **D.**

Par deux courriers des 21 et 22 janvier 2019, le représentant de A.\_\_\_\_\_, M<sup>e</sup> Charles-André Bagnoud, a d'une part avisé l'autorité de céans du décès de feu A.\_\_\_\_\_ et, d'autre part, a confirmé les conclusions du 3 octobre 2018. Invité par décision incidente du 24 janvier 2019 à transmettre une liste des héritiers (légaux et institués) avec leur détermination quant au maintien de la procédure de recours, M<sup>e</sup> Charles-André Bagnoud a fait parvenir au Tribunal un certificat d'héritiers établi le 6 février 2019 en faveur des trois enfants de feu A.\_\_\_\_\_, à savoir B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_, ainsi qu'une procuration datée du 9 mars 2019 et signée par lesdits héritiers (ci-après aussi : la succession

A. \_\_\_\_\_ ou les recourants), lui conférant le pouvoir de représenter ces derniers dans la continuation de la présente procédure.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

### **Droit :**

#### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le destinataire de la décision attaquée, feu A. \_\_\_\_\_, ne dispose plus de la qualité pour recourir, à raison de son décès. Vu la procuration signée par les héritiers de ce dernier le 9 mars 2019 en faveur de M<sup>e</sup> Charles-André Bagnoud, la présente procédure de recours est continuée par les héritiers du défunt, en application de la saisine de l'art. 560 du Code civil suisse (RS 210 ; cf. arrêt du TF 4A\_215/2009 du 6 août 2009 consid. 3.1). Déposé le 3 octobre 2018, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

**1.2** Dans son mémoire de recours du 3 octobre 2018, le défunt demandait à la Cour de céans de dire qu'il « ne doit rien à l'AFC à titre d'intérêts moratoire [sic] dans le cadre du paiement de l'impôt anticipé ». En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 let. b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300

consid. 2c et 121 V 311 consid. 4a et les réf. citées ; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les réf. citées). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatore ; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1 et 125 V 21 consid. 1b ; arrêt du TAF B-1360/2009 du 11 mai 2010 consid. 3.1 ; cf. également ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

**1.3** Prises dans leur sens littéral, les conclusions constatatoires prises par le défunt seraient donc irrecevables du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et qu'il peut être obtenu, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du TF 2C\_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1 et 2C\_176/2008 du 26 août 2008 publié in : *Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247* consid. 1.3 ; arrêt du TAF A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5 ; cf. aussi YVES DONZALLAZ, *Loi sur le Tribunal fédéral*, 2008, n° 2249, p. 867). Elles doivent cependant être interprétées plutôt comme des conclusions « préparatoires » ou « préjudicielles », autrement dit un grief qui pourrait constituer un motif d'annulation de la décision entreprise. En tant que telles, elles sont donc recevables.

#### **1.4**

**1.4.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149).

**1.4.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.).

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA) « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une

procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

**1.4.3** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.3.2 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2010, n. marg. 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de la vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 et 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012

du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-2786/2017 précité consid. 1.3.2 et A-2826/2017 précité consid. 1.3.2).

**1.5** S'agissant de l'objet du litige, il sied de souligner en préambule que seul le versement de l'intérêt moratoire de CHF 66'813.55 et des frais de poursuite de CHF 103.30 font l'objet de la décision entreprise, étant précisé que la créance fiscale en capital - qui n'a, au demeurant, jamais été contestée - a été réglée par la Société. L'autorité inférieure n'ayant pu encaisser l'intérêt moratoire auprès de cette dernière, elle a appelé en solidarité feu A.\_\_\_\_\_. Dans son recours, ce dernier a fait valoir la prescription de la créance fiscale (ci-après consid. 2) et la violation des conditions légales permettant de reconnaître la responsabilité solidaire des organes de la société (ci-après consid. 3). On soulignera ici que ni l'assiette de calcul de l'intérêt moratoire, ni la période de calcul, ni enfin le taux d'intérêt appliqué ne sont en revanche contestés, de sorte que ces questions ne seront pas examinées plus avant dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 1.4.2 ci-avant).

## **2.**

**2.1** Le système de perception des intérêts moratoires en matière d'impôt anticipé se présente sous la forme suivante.

Selon l'art. 16 al. 2 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998 (cf. le message du 26 mars 1997 pour la réforme 1997 de l'imposition des sociétés in : Feuille fédérale [FF] 1997 II 1058, 1103 ad art. 16 al. 2 LIA), un intérêt moratoire est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt dès que les délais fixés à l'alinéa 1 sont échus (cf. arrêt du TF 2A.660/2006 du 8 juin 2007 consid. 6 ; arrêt du TAF A-4084/2007 du 5 novembre 2008 consid. 7). Aux termes de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers - autres que ceux mentionnés sous let. a et b - et les gains faits dans les loteries échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale, c'est-à-dire trente jours après l'échéance de la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). En outre, la décision de transférer le siège à l'étranger au sens de l'art. 4 al. 2 LIA entraîne la naissance de la créance fiscale. Il s'agit d'une obligation *ex lege* (cf. MICHAEL BEUSCH, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>e</sup> éd. 2012 [VStG-Kommentar], n° 1 ad art. 12). La créance fiscale prend, en effet, directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (cf. arrêt du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.5). Plus précisément, dans le cas spécifique d'un transfert de siège à l'étranger par une personne morale désignée à l'art. 4 al. 2 LIA, la

créance d'impôt anticipé naît le jour de la décision de transférer le siège par l'Assemblée générale, indépendamment du fait que les actes juridiques nécessaires au transfert soient effectués encore ultérieurement.

Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les autres revenus de capitaux mobiliers et sur les gains faits dans les loteries échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale. Pour le cas spécifique du transfert de siège vers l'étranger, l'art. 16 al. 3 LIA prévoit une règle spéciale d'échéance. Ainsi, le transfert à l'étranger du domicile du débiteur de l'impôt entraîne l'échéance de l'impôt sans délai. C'est bien la date de la décision de transfert de siège qui est déterminante (MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, n° 20 ad art. 16). L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition – quel que soit par ailleurs l'alinéa applicable - détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (cf. arrêts du TAF A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 3.1.3.2 et A-1405/2014 du 31 juillet 2016 consid. 3.2.2 ; cf. également déjà W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1<sup>re</sup> partie, 1971, n° 1.1 ad art. 16). La notion d'échéance de l'impôt anticipé au sens de l'art. 16 LIA doit dès lors être distinguée de la notion d'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 LIA qui fait naître la créance fiscale (cf. MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, n° 23 ad art. 12 et n° 1 s. ad art. 16).

Le Département fédéral des finances (DFF) fixe le taux de l'intérêt (art. 16 al. 2 LIA). Celui-ci est de 5 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997 (art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 du DFF sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]). Cet intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale et il naît également ex lege lorsque les conditions en sont remplies (cf. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, p. 72). Ledit intérêt ne revêt, en revanche, pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable. Il est même perçu lorsque le contribuable n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou lorsque la créance fiscale n'a pas encore été fixée dans une décision entrée en force (cf. arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 4.1.5 ; MICHAEL BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 22 ad art. 16 LIA).

**2.2** Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA) et se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile où elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA). En outre, la prescription est interrompue chaque fois qu'une personne tenue au paiement reconnaît la créance fiscale et chaque

fois qu'un acte officiel tendant à recouvrer la créance est porté à la connaissance d'une personne tenue au paiement et à chaque interruption, un nouveau délai de prescription de cinq ans commence à courir (art. 17 al. 3 LIA). Enfin, la suspension et l'interruption de la prescription ont effet à l'égard de toutes les personnes tenues au paiement (art. 17 al. 4 LIA). La LIA ne connaît au surplus pas l'institution de la prescription absolue, ce qui constitue un silence qualifié du législateur qui ne peut être comblé par la voie prétorienne (cf. ATF 126 II 49 consid. 2d, confirmé par l'arrêt du TF 2C\_188/2010 du 24 janvier 2011, traduit in : RDAF 2011 450, consid. 5.3-5.4, ainsi que rappelé dans l'arrêt du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 2.1), bien que cette situation puisse paraître insatisfaisante par une partie de la doctrine (cf. BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 30 ad art. 17 ; contra : PHILIPPE BEGUIN/KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 2<sup>e</sup> éd., p. 876).

**2.3** Comme exposé précédemment (cf. consid. 2.1 ci-avant) et ainsi que le souligne l'autorité inférieure, la créance d'intérêts moratoires est un accessoire de la créance fiscale principale – d'impôt anticipé, en l'espèce. Or, comme le prévoit aussi le droit civil, avec la prescription de la créance fiscale, toutes les prétentions accessoires, comme p.ex. les intérêts, suivent le même sort et, par conséquent, s'éteignent également (cf. art. 133 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO ; RS 220]). L'échéance et l'exigibilité de la créance d'intérêt moratoire suit donc également celle de la créance principale. Ainsi, la créance accessoire d'intérêts moratoires était échue lors du transfert de siège (cf. consid. 2.1 ci-avant) et est devenue exigible lors de l'entrée en force de la décision de taxation au titre de l'impôt anticipé, au plus tard le 19 décembre 2014. Pour ce qui est de la prescription, si l'on considère que la prescription de la créance principale entraîne la prescription de l'accessoire, force est de constater avec l'autorité inférieure que lors du paiement de la créance d'impôt anticipé principale, le 19 décembre 2014, le droit de taxer n'était pas prescrit. En effet, sans même tenir compte d'éventuelles interruptions, le premier délai de prescription n'était échu que le 31 décembre 2016, soit cinq ans après la fin de l'année civile (2011) au cours de laquelle elle a pris naissance (cf. art. 17 al. 1 LIA). En conclusion sur ce point, lors de son acquittement, le 19 décembre 2014, la créance principale n'était pas prescrite. A ce moment-là, la créance accessoire d'intérêts moratoires ne l'était donc pas non plus.

**2.4** Reste encore à déterminer si la créance d'intérêts devait elle-même faire l'objet d'une décision notifiée pour devenir exigible ou si elle était immédiatement exigible. Selon l'art. 16 al. 2 LIA, un intérêt moratoire est

dû, sans sommation, sur les montants d'impôt dès que les délais fixés à l'alinéa 1 de cette disposition sont échus. Il en va de même du terme spécial fixé à l'art. 16 al. 3 LIA applicable en cas de transfert de siège à l'étranger (consid. 2.1 ci-avant). Il faut donc admettre que la créance d'intérêts est immédiatement exigible au moment de l'entrée en force de la décision principale. Toutefois, contrairement à la créance principale, la créance d'intérêts moratoires n'a pas été acquittée le 19 décembre 2014. Dès lors que, cependant, le paiement de l'impôt a permis d'interrompre le délai de prescription (cf. art. 17 al. 3 LIA : « La prescription est interrompue chaque fois qu'une personne tenue au paiement reconnaît la créance fiscale » ; voir dans ce sens également arrêt du TF 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.4), que ce délai a par ailleurs été régulièrement interrompu depuis (cf. en dernier lieu, la décision sur réclamation objet du présent litige en date du 14 octobre 2016), force est de constater que la créance principale d'impôt anticipé n'aurait pas été prescrite à ce jour. Par conséquent, son accessoire, à savoir la créance d'intérêts moratoires, ne l'est pas non plus.

Le recours doit par conséquent être rejeté sur ce point.

### **3.**

Aux termes de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par celle-ci, jusqu'à concurrence du produit de liquidation. L'alinéa 2 de cette disposition précise qu'elles ne répondent toutefois que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion ; leur responsabilité s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. S'agissant du cas du transfert de siège d'une personne morale à l'étranger, l'art. 15 al. 1 let. b LIA prévoit une responsabilité solidaire pour l'impôt anticipé dû étendue à tous les organes de cette personne « jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale ». En outre, les personnes solidairement responsable ont, dans la procédure, les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA ; à ce propos, cf. entre autres arrêts du TF 2C\_551/2009 précité consid. 4.1, confirmant l'arrêt du TAF A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 4, et 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4e in : RDAF 2000 II p. 227 ss ; arrêt du TAF A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 4.1).

**3.1** La désignation de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, qui fait référence à la notion de « personnes chargées de la liquidation », est très large et englobe tous

ceux qui ont effectivement joué un rôle de liquidateur, qu'ils soient administrateurs de la société, qu'ils aient agi sur instruction de l'actionnaire ou directement en qualité d'actionnaire. Est ainsi notamment considéré comme personne chargée de la liquidation l'administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société (cf. PFUND, op. cit., n° 16 ad art. 15 al. 1 LIA). Une inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur n'est donc pas nécessaire. Cette responsabilité est en effet inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de régler la créance fiscale. La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel, mais uniquement des personnes ayant *individuellement* joué un rôle dans la liquidation.

De même, la responsabilité découlant de l'art. 15 al. 1 let. b LIA, en cas de transfert de siège à l'étranger, vise tout organe de la personne morale. Ce n'est toutefois pas l'organe en tant que tel mais bien la personne physique qui est membre de cet organe, avant tout les membres du conseil d'administration et autres administrateurs (THOMAS A. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung bei der Sitzverlegung ins Ausland, Revue fiscale, 55/2000, p. 78 ; THOMAS MEISTER, VStG-Kommentar, n° 34 ad art. 15).

La responsabilité découlant de l'art. 15 LIA est en outre une responsabilité de garantie, indépendante de toute faute (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 14 ; arrêts du TF 2C\_551/2009 précité consid. 4.1, confirmant l'arrêt du TAF A-4230/2007 précité consid. 4, et 2C\_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-1594/2006 précité consid. 4.2, A-2784/2010 du 9 septembre 2010 consid. 6.1 s. et A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.6 ; ROBERT DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux in : Bohnet [édit.], Quelques actions en responsabilité, Neuchâtel 2008, p. 199 ss et 203).

**3.2** La responsabilité solidaire de l'art. 15 al. 1 let. b LIA couvre toutes les créances d'impôt, intérêts et frais compris, qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient durant leur gestion. Il faut entendre par là les créances d'impôt anticipé résultant des art. 4 ss LIA, celles d'intérêts découlant de l'art. 16 al. 2 LIA et les frais de procédure, dans la mesure où ils peuvent être mis à la charge de l'assujetti selon l'art. 44 LIA (cf. PFUND, op. cit., n° 17.3 ad art. 15 al. 2 LIA ; arrêts du TAF A-1594/2006 précité consid. 6.1 et 6.2, A-831/2007 précité consid. 3.4 et A-2784/2010 précité consid. 6.4). Il s'agit d'une limite matérielle à leur responsabilité.

Si, la responsabilité solidaire du liquidateur est limitée à concurrence du produit de la liquidation, une telle limitation n'existe pas lors d'un transfert de siège, la responsabilité de l'organe s'étendant à « concurrence de la fortune nette de la personne morale ». Cette absence de limitation découle du texte clair de l'art. 15 al. 1 let. b LIA. En effet, lors d'un transfert de siège ce n'est pas que l'excédent de liquidation qui est soumis à l'impôt anticipé ((THOMAS A. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung bei der Sitzverlegung ins Ausland, Revue fiscale, 55/2000, p. 78). C'est bien la fortune nette au moment du transfert de siège qui est déterminante (THOMAS MEISTER, VStG-Kommentar, n° 36 ad art. 15).

**3.3** Enfin, la responsabilité solidaire s'éteint si l'organe démontre avoir fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale (art. 15 al. 2 LIA). L'exception libératoire s'étend aux intérêts et aux frais, dans la mesure où ils constituent l'accessoire de la créance fiscale. Pour apporter avec succès la preuve libératoire, le débiteur solidaire doit ainsi démontrer s'être acquitté de sa tâche au mieux de ses connaissances, selon sa conscience, et avoir fait tout ce qui pouvait être raisonnablement exigé de lui dans le cas spécifique pour sauvegarder ainsi les droits du fisc (cf. ATF 116 Ib 375 consid. 2b, 115 Ib 274 consid. 14d et 106 Ib 375 consid. 2b/bb ; arrêts du TAF A-1594/2006 précité consid. 6.3, A-831/2007 précité consid. 3.9 et A-4230/2007 précité consid. 5.2 ; PFUND, op. cit., n° 20, 20.1 et 20.2 ad art. 15 al. 2 LIA ; CONRAD STOCKAR, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in : L'expert-comptable [EC] 1990 p. 325 s.).

**3.4** En l'espèce, la responsabilité solidaire de feu A. \_\_\_\_\_ est contestée sous deux angles. Il est premièrement soulevé que l'AFC aurait dû, lors de l'encaissement de la créance d'impôt anticipé principale auprès de la société contribuable, se préoccuper également des intérêts moratoires (consid. 3.6.1 ci-après). Il est ensuite mis en avant que le défunt n'était plus administrateur lors du transfert de siège de la Société en France, respectivement lors de la naissance de la créance d'impôt anticipé (consid. 3.6.2 ci-après).

**3.4.1** En associant des tiers à l'obligation du contribuable principal de s'acquitter de la dette d'impôt et de ses accessoires, le législateur a voulu renforcer les garanties pour l'Etat de recouvrer la créance fiscale (BEGUIN/STOYANOV, op. cit., p. 823). Or, l'argument avancé dans le recours consiste en quelque sorte à soutenir que la responsabilité solidaire établie par l'art. 15 LIA serait subsidiaire, dans ce sens que le tiers co-débiteur ne devrait être recherché pour le paiement de l'impôt et de ses accessoires

que si la société n'est plus en mesure de le faire. Or, tel n'est pas le sens que lui a donné la jurisprudence claire du Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF du 23 septembre 1999 dans la cause S. in : RDAF 2000 II 227, consid. 5a), puisque l'art. 15 LIA doit être interprété comme laissant la liberté de choix au fisc quant au débiteur qu'il sollicite. Pour garantir le but précité de la loi, et conformément au mécanisme de solidarité du droit des obligations, il a été jugé qu'il n'y avait pas de subsidiarité dans la solidarité. En effet, la responsabilité solidaire de l'art. 15 ne doit pas être subordonnée à l'épuisement préalable des moyens de recouvrement de l'impôt litigieux auprès de la société dont le siège a été transféré. En effet, l'art. 144 al. 1 CO - qui s'applique également en matière d'impôt anticipé (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 19b p. 291) - permet à l'autorité fiscale de rechercher, à son choix, tous les débiteurs solidaires ou seulement l'un d'entre eux.

Appliqués au cas d'espèce, ces principes ont pour conséquence l'argument tendant à exciper la responsabilité solidaire du recourant au motif que l'AFC n'aurait pas réclamé les intérêts moratoires à la société F.\_\_\_\_\_ doit être rejeté.

**3.4.2** Concernant ensuite la qualité d'organe de la Société du défunt lors de la naissance de la créance fiscale, découlant du transfert du siège social vers la France, il convient de considérer ce qui suit.

Comme cela ressort du dossier, feu A.\_\_\_\_\_ a résilié son mandat d'administrateur lors de l'Assemblée générale du 1<sup>er</sup> avril 2011 (cf. sous point 1 de l'ordre du jour), cette démission étant acceptée. Il n'a toutefois été radié du Registre du commerce qu'ultérieurement, en date du 13 avril 2012. La décision de transférer le siège est également intervenue lors de l'Assemblée générale précitée du 1<sup>er</sup> avril 2011 (cf. sous point 2 de l'ordre du jour).

Il faut rappeler ici que ce n'est pas directement la créance d'impôt anticipé qui est l'objet du présent litige, mais celle – accessoire – d'intérêts moratoires découlant du paiement tardif de la créance principale. Il sied donc de vérifier à quel moment la créance accessoire est née et si, compte tenu de cette date, le défunt était solidairement tenu au paiement de celle-ci. La créance d'intérêt naît avec la créance principale à savoir – comme rappelé ci-dessus – en l'espèce le jour de la décision de transfert de siège, soit le 1<sup>er</sup> avril 2011. Or, au jour de la décision, le défunt était encore administrateur au sens de l'art. 15 al. 1 let. b LIA. La créance fiscale qui est aujourd'hui réclamée est donc bien née à un moment où ce dernier était un organe de la Société. Certes, le même jour, il a mis fin à son mandat

d'administrateur unique. Il n'est cependant pas déterminant de savoir exactement si – comme soutenu – feu A. \_\_\_\_\_, qui était administrateur pour le point 1 à l'ordre du jour de l'Assemblée générale, ne l'était plus, ensuite de sa démission sous le point 2, lors du transfert de siège. En effet, la *ratio legis* de la solidarité consiste comme on l'a vu à offrir une garantie supplémentaire à l'Etat de recouvrer la créance d'impôt anticipé. Dans l'hypothèse d'un transfert de siège, cette créance découle d'une forme de réalisation systématique des réserves latentes et ouvertes (fiction de liquidation) sur lesquelles le fisc ne pourrait plus faire valoir de souveraineté ensuite de la fin de l'assujettissement. Si dans cette hypothèse, il pouvait être admis que l'administrateur unique d'une société puisse s'exculper de sa responsabilité solidaire en quittant ses fonctions une seconde logique avant la décision de transfert de siège, cette garantie supplémentaire deviendrait ineffective. Ainsi de deux choses l'une, soit un nouvel administrateur est nommé pour procéder aux opérations de transfert de siège, auquel cas on peut admettre que l'administrateur démissionnaire ne répond que pour les créances nées avant sa démission, soit aucun nouvel administrateur n'est nommé et la responsabilité solidaire de l'administrateur ne peut qu'être maintenue.

C'est d'ailleurs dans ce sens que le Tribunal fédéral a jugé dans un arrêt du 19 septembre 1985 (Die Praxis der Bundessteuern, Nr 23 ad art. 15 VStG). La Haute cour a considéré que lors du transfert du siège d'une société anonyme à l'étranger, l'administrateur unique inscrit au Registre du commerce à la date de la décision de transfert répondait de manière solidaire de l'impôt anticipé. Il a ainsi été jugé que l'administrateur était responsable solidairement du paiement de l'impôt même s'il avait déjà donné sa démission avant la décision de l'Assemblée générale, mais que cette démission alléguée n'avait pas fait l'objet d'une publication officielle et que l'administrateur ne s'était pas préoccupé de faire procéder à la radiation de ses pouvoirs au Registre du commerce, ni encore de suppléer à l'absence d'administrateur. Dans ce précédant, le fait que l'administrateur en cause avait représenté la société contribuable devant l'AFC malgré sa démission était une preuve supplémentaire de sa qualité d'administrateur lors du transfert de siège au sens de l'art. 15 LIA.

Appliqué au cas d'espèce, force est donc de constater que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a reconnu la responsabilité solidaire du défunt pour le paiement des intérêts moratoires. En tant qu'administrateur unique, il a été organe à la date du transfert de siège. Que l'on considère que son mandat ait pris fin lors de l'assemblée générale du 1<sup>er</sup> avril 2011, lors de la radiation de ses pouvoirs au Registre du commerce le 13 avril 2012 ou lors

de l'inscription de la Société au Registre du commerce français le 14 juin 2012, la qualité d'organe au sens de l'art. 15 LIA doit être reconnue au défunt, compte tenu du but de la loi et de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Dès lors qu'aucun administrateur n'a été nommé pour reprendre les fonctions (et responsabilités) du défunt dans la Société, il ne pouvait se disculper de sa responsabilité d'organe. Il est donc solidairement responsable du paiement de l'impôt anticipé et de son accessoire en lien avec le transfert de siège décidé lors de l'assemblée du 1<sup>er</sup> avril 2011.

#### **4.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 3'300.--, sont mis à la charge des recourants, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le défunt, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à aux recourants (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté, pour autant que recevable.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 3'300.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- Aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :