

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 janvier 1999 en la cause S. [CRC 1997-067]. Un recours de droit administratif formé par le recourant contre cette décision a été rejeté par la 11e Cour de droit public du Tribunal fédéral, par arrêt du 23 septembre 1999 [2A.107/1999].)

Verrechnungssteuer. Geldwerte Leistung. Mantelhandel. Solidarische Haftung des alleinigen Verwaltungsratsmitglieds. Heilung der mangelhaften Eröffnung einer Verfügung.

- Gegenstand der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Geldwerte Leistung (Art. 20 Abs. 1 VStV). Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Beweislast (E. 2a).
- Begriff des Mantelhandels. Es handelt sich dabei um einen Aktienverkauf, der es dem Erwerber ermöglicht, über eine zwar juristisch noch nicht aufgelöste, jedoch wirtschaftlich liquidierte Gesellschaft zu verfügen, selbst wenn diese noch über gewisse liquide Aktiven in der Bilanz verfügt (E. 2b/aa).
- Besteuerung eines solchen Vorgangs unter dem Titel der Verrechnungssteuer. Beziehung zur Steuerumgehung und Stempelabgabe (E. 2b/bb).
- Voraussetzungen der Besteuerung des Mantelhandels unter dem Titel der Verrechnungssteuer. Erstens bedarf es eines wirklichen Inhaberwechsels der Aktien in Form einer realen Sachübergabe. Zweitens muss die Gesellschaft entweder wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sein. Wirtschaftliche Betrachtungsweise (E. 2b/cc).
- Bestimmung des zu besteuernenden Liquidationsüberschusses. Man hat sich auf den die Beteiligung am Gesellschaftskapital übersteigenden Betrag, den der Aktionär erhalten hat, zu stützen (E. 2b/dd).
- Solidarische Haftung (Art. 15 Abs. 1 Bst. a und Art. 15 Abs. 2 VStG) eines alleinigen Verwaltungsratsmitgliedes, das den Mantelhandel organisiert hat (E. 2c/aa).
- Im vorliegenden Fall liegt ein Übergang der Aktienmehrheit sowie eine wirtschaftliche Liquidation der Gesellschaft vor, welche ohne formelle Auflösung eine neue Tätigkeit aufgenommen hat. Die Besteuerung des Mantelhandels wie auch die solidarische Haftung des alleinigen Verwaltungsratsmitgliedes, welches zum Zeitpunkt des Übergangs im Amt war, ist somit gerechtfertigt (E. 3).
- Mangelhafte Eröffnung der erstinstanzlichen Verfügung, die dem Beschwerdeführer lediglich in Form einer «Orientierungskopie» zugestellt worden ist. Dieser Mangel ist durch die Tatsache, dass der Betroffene von der Verfügung Kenntnis erlangen und in der gesetzlichen Frist reagieren konnte, geheilt (E. 4).

Impôt anticipé. Prestation appréciable en argent. Vente d'un manteau d'actions (ou cadre d'actions). Responsabilité solidaire de l'administrateur unique. Guérison de l'irrégularité de la notification d'une décision.

- Objet de l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 let. b LIA). Prestation appréciable en argent (art. 20 al. 1 OIA). Distribution de bénéfice dissimulée. Rappel des conditions. Devoir de collaboration du contribuable. Fardeau de la preuve (consid. 2a).
- Notion de vente de manteau d'actions: il s'agit d'une vente d'actions qui permet à l'acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs en liquide (consid. 2b/aa).
- Imposition d'une telle opération au titre de l'impôt anticipé. Liens avec l'évasion fiscale et le droit de timbre (consid. 2b/bb).
- Conditions de l'imposition de la vente d'un cadre d'actions au titre de l'impôt anticipé. La première condition exige un véritable changement du détenteur des actions, sous la forme d'un réel transfert de propriété. En vertu de la seconde condition, la société doit avoir été économiquement liquidée ou avoir été rendue liquide. Appréciation selon la réalité économique (consid. 2b/cc).
- Détermination de l'excédent de liquidation imposable: il faut se baser sur le montant reçu par l'actionnaire en sus de ses parts au capital social (consid. 2b/dd).
- Responsabilité solidaire (art. 15 al. 1 let. a et art. 15 al. 2 LIA) d'un administrateur unique qui a organisé la vente du cadre d'actions (consid. 2c/aa).
- En l'espèce, il y a bien eu transfert de la majorité des actions et liquidation économique de la société qui, sans dissolution formelle, a repris une nouvelle activité. L'imposition de la vente du cadre d'actions est donc justifiée, de même que la responsabilité solidaire de l'administrateur unique qui était en fonctions à la date du transfert (consid. 3).
- Notification irrégulière de la décision de première instance, qui n'a été envoyée au recourant que sous forme d'une «copie pour information». Cette irrégularité est guérie par le fait que l'intéressé a pu prendre connaissance de la décision et réagir dans le délai légal (consid. 4).

Imposta preventiva. Prestazione valutabile in denaro. Commercio di un certificato azionario. Responsabilità solidale dell'amministratore unico. Possibilità di sanare la notificazione irregolare di una decisione.

- Oggetto dell'imposta preventiva (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP). Prestazione valutabile in denaro (art. 20 cpv. 1 OIPrev). Distribuzione occulta di utili. Dovere di collaborazione del contribuente. Onere della prova (consid. 2a).
- Nozione di commercio di un certificato azionario: si tratta di una vendita di azioni che permette all'acquirente di disporre di una società non ancora sciolta giuridicamente, ma liquidata economicamente, anche se nel bilancio vi sono ancora alcuni attivi liquidi (consid. 2b/aa).
- Imposizione di una tale operazione nell'ambito dell'imposta preventiva. Legami con l'evasione fiscale e la tassa di bollo (consid.

2b/bb).

- Condizioni per l'imposizione della vendita di un certificato azionario per quanto riguarda l'imposta preventiva. La prima condizione esige un effettivo cambiamento del detentore delle azioni, sotto forma di trasferimento reale di proprietà. In virtù della seconda condizione, la società deve essere stata liquidata economicamente o essere stata resa liquida. Apprezzamento secondo la realtà economica (consid. 2b/cc).

- Determinazione dell'eccedenza di liquidazione imponibile: occorre basarsi sull'importo che l'azionista ha ricevuto e che supera le partecipazioni al capitale sociale (consid. 2b/dd).

- Responsabilità solidale (art. 15 cpv. 1 lett. a e art. 15 cpv. 2 LIP) di un amministratore unico che ha organizzato la vendita del certificato azionario (consid. 2c/aa).

- Nella fattispecie, vi è stato trasferimento della maggioranza delle azioni e liquidazione economica della società che, senza scioglimento formale, ha ripreso una nuova attività. L'imposizione fiscale della vendita del certificato azionario e la responsabilità solidale dell'amministratore unico che era in funzione alla data del trasferimento (consid. 3) sono quindi giustificate.

- Notificazione irregolare della decisione di prima istanza, che è stata inviata al ricorrente solo sotto forma di «copia per informazione». Questa irregolarità è sanata dal fatto che l'interessato ha potuto prendere conoscenza della decisione e reagire nel termine legale (consid. 4).

A. La société X. SA avait pour but originaire la production et le financement de films. Par la suite, la société élargit son but qui consista désormais en conseils, conseils en publicité, organisations et planning de toutes sortes, en plus du financement de films. La démission de l'administrateur unique depuis la fondation de la société fut publiée au début de l'année 1991 et un nouvel administrateur fut nommé en la personne de S. Ce dernier quitta sa fonction en 1994 et la société entra en liquidation en 1995. Elle fut radiée d'office en 1997.

B. Au mois d'octobre 1993, l'Administration fédérale des contributions (AFC) effectua un contrôle des comptes de X. SA, en présence de l'administrateur, dans les bureaux de la société Y. SA, adresse à laquelle elle envoya par la suite sa correspondance. Sur la base des informations en sa possession, l'AFC considéra que les actions de X. SA avaient fait l'objet d'un transfert de la majorité des droits de participation au début de l'année 1991. De ce fait, elle adressa à la société concernée une taxation pour l'impôt anticipé relatif à un excédent de liquidation et pour le droit de timbre d'émission, en retenant comme prix de la transaction les fonds propres de la société au 31 décembre 1990. X. SA, par son administrateur, s'opposa aux prétentions de l'AFC (...).

C. Le 14 novembre 1994, l'AFC prononça à l'encontre de X. SA une décision par laquelle elle lui réclamait le montant de Fr. (...) à titre d'impôt anticipé et de droit de timbre d'émission. Elle réitéra les éléments de sa motivation première (...). Il y avait donc transfert de la majorité des actions et vente d'un cadre d'actions sur le plan des droits de timbre, respectivement excédent de liquidation au sens de l'impôt anticipé. Cette décision, envoyée à l'adresse de la société Y. SA, fut retournée à l'AFC. En date du 6 décembre 1994, l'AFC notifia une nouvelle décision à X. SA, à la même adresse que précédemment. Elle envoya également une copie pour information - datée du 7 décembre 1994 - à S. ainsi qu'à X. SA par l'intermédiaire de Z. AG. Elle réclama le même montant qu'auparavant et, de plus, déclara S. solidairement responsable, en tant qu'administrateur unique de la société et donc liquidateur de fait, du paiement de l'impôt anticipé.

D. Donnant suite à cette décision, S. envoya une lettre valant réclamation à l'AFC en date du 16 janvier 1995 (...).

E. L'AFC rendit sa décision sur réclamation en date du 12 juin 1997. Elle confirma qu'à son avis, la société était économiquement liquidée, alors même qu'il y avait encore certains actifs liquides au bilan et qu'aucune décision formelle de liquidation n'avait été prise. Dès l'année 1991 en effet, la société s'était lancée dans une nouvelle activité de participations et présentait toutes les caractéristiques d'une société financière, ce qui démontrait bien qu'il y avait eu - d'abord - cessation d'activité et, les autres conditions étant réunies, vente de cadre d'actions et excédent de liquidation. Par ailleurs, l'AFC reconnut que certains faits avaient valeur d'indices, mais elle soutint que ces derniers étaient suffisamment concluants. Enfin, elle estima que la responsabilité solidaire de S. était clairement établie. Le 10 juillet 1997, S. a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC). En premier lieu, il prétend qu'on ne peut pas considérer qu'il y a eu vente de la totalité des actions d'un actionnaire à un autre, étant donné que la modification du bilan intervenue entre 1990 et 1991 résulte plus du changement d'administrateur, de la revitalisation de l'activité de la société et de la «reprise d'un certain volume» que d'une vente du cadre d'actions. Par ailleurs, l'administrateur ne pouvait ni n'avait, matériellement, la possibilité de connaître nominativement les porteurs des actions et à aucun moment l'AFC n'a pu démontrer le processus de liquidation allégué. Au surplus, on ne saurait postuler que l'administrateur unique aurait rendu liquide la société ou qu'il était au courant d'un transfert d'actions. Enfin, le recourant prétend qu'il n'a pas reçu de véritable première décision, de sorte que la décision sur réclamation doit également être annulée en raison de cette irrégularité. Dans sa réponse, l'AFC reprend, grosso modo, les arguments avancés dans ses écritures antérieures.

Extraits des considérants:

1.a. (...)

b. (...) En l'espèce, le recourant conteste principalement l'existence d'un transfert de cadre d'actions, imposable en vertu de l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), et sa responsabilité solidaire fondée sur l'art. 15 al. 1 et 2 LIA (Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives] vol. 55 p. 649 consid. 1).

2.a. (...)

aa. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a entre autres pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Bâle 1971, p. 90 ss). Constitue également un rendement imposable d'actions, toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211).

Entrent dans le cadre de cette norme, non seulement les distributions de bénéfice ordinaires, mais aussi ce que l'on appelle communément les distributions de bénéfice dissimulées. Certes, la société anonyme est en droit de conclure des contrats de droit privé avec ses actionnaires, dans la même mesure qu'elle pourrait le faire avec des tiers non participants. N'étant pas fondées sur le rapport de participation lui-même, les prestations faites par la société anonyme dans ces conditions ne sont alors pas soumises à l'impôt anticipé (Archives vol. 63 p. 253 consid. 2b, vol. 60 p. 561 consid. 1b). Par contre, s'il s'avère que l'attribution de la société a été faite à ses actionnaires - ou à toute personne proche de la société ou de ses actionnaires - sans contre-prestation équivalente, elle constitue une prestation appréciable en argent, pour autant que le caractère insolite du procédé soit reconnaissable pour les organes de la société (Archives vol. 65 p. 400 consid. 2, vol. 64 p. 496 consid. 2b, vol. 60 p. 561 consid. 1b; Pfund, op. cit., ad Art. 4 al. 1 let. b LIA, ch. 3.53 ss; Ernst Höhn, Steuerrecht, 7ème éd. Berne 1993, § 28, p. 405 ss, ch. 6 ss; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Lausanne 1994, p. 265 s.).

bb. De manière plus précise, il y a prestation appréciable en argent sous forme d'une distribution de bénéfice dissimulée lorsque trois conditions cumulatives sont remplies (Archives vol. 61 p. 541 consid. 2, vol. 65 p. 760 consid. 3; ATF 115 Ib 279 consid. 9b; décision non publiée de la Commission de recours du 27 octobre 1997, en la cause P. AG c / AFC, consid. 3, avec renvois; Pfund, op. cit., p. 117, ch. 3.53):

1° La prestation de la société est faite sans contre-prestation économique équivalente de la part du bénéficiaire. Il y a appauvrissement économique sans cause de la société et ce dernier repose uniquement sur le rapport de participation, sans qu'il s'agisse d'un remboursement du capital apporté. Tel n'est pas le cas en principe si la prestation repose sur un autre motif que le rapport de participation, par exemple sur un rapport de droit privé clairement établi et motivé (Archives vol. 63 p. 63 consid. 2a).

2° L'attribution de la société est faite à un titulaire de droits de participation de la société ou, comme le précise l'art. 20 OIA, à un tiers le touchant de près. Il peut s'agir d'une personne physique parente de l'actionnaire ou d'une personne morale dominée par l'actionnaire. Selon la jurisprudence, sont également considérées comme proches les personnes avec lesquelles l'actionnaire entretient des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, apparaissent comme le véritable motif de la prestation, ainsi que les personnes à la disposition de qui l'actionnaire met la société pour le développement de leurs affaires (Archives vol. 64 p. 496 consid. 2b, in fine, avec renvois; Conrad Stockar / Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungsteuer, vol. 2, ad art. 4 al. 1 let. b LIA, N° 155). Au surplus, l'analyse doit révéler qu'une telle prestation n'aurait pas pu avoir lieu dans les mêmes conditions entre des tiers. Cette dernière apparaît insolite, précisément dans la mesure où elle ne serait jamais intervenue entre des tiers (Archives vol. 65 p. 450 consid. 2a, avec renvois; Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Archives vol. 31 p. 180; Pestalozzi-Henggeler, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, thèse, Zurich 1947, p. 37 ss).

3° Les organes ou les responsables de la société se sont rendu compte - ou auraient dû le faire - du caractère non économique de la transaction et y ont quand même procédé. La distribution de bénéfice dissimulée et le caractère insolite de la prestation étaient pour eux reconnaissables (Archives vol. 63 p. 253 consid. 2b). La disproportion entre la prestation et la contre-prestation de l'actionnaire doit cependant être manifeste, une différence minimale n'étant pas suffisante pour l'acceptation d'une prestation appréciable en argent (Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3ème éd., Berne 1993, p. 462 s.).

cc. En principe, il appartient au contribuable de prouver le caractère de charge de la prestation en cause (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b, vol. 63 p. 63 consid. 3a). L'art. 39 LIA fait écho à ce principe en insistant sur le devoir de collaborer (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b). Le contribuable doit démontrer que la prestation était justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales - et non les relations personnelles ou étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation - ont conduit à la prestation appréciable en argent. Le caractère vraisemblable ne suffit en principe pas et la justification par les seuls documents écrits peut, selon les circonstances - notamment lorsque le contact avec l'étranger est en jeu -, s'imposer (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b in fine). D'une manière générale, la question ne saurait donc se juger en ce domaine sur la base de simples allégations. En tous les cas, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences et s'attendre à ce qu'ils soient qualifiés de prestations appréciables en argent (Archives vol. 60 p. 564 consid. 3). Au demeurant, certains indices peuvent s'avérer suffisants, une présomption conduisant directement, sans instruction supplémentaire, à l'application des règles sur le fardeau de la preuve (Archives vol. 64 p. 499 consid. 3c).

b. (...)

aa. Selon la doctrine et la jurisprudence constantes, on est également en présence d'une prestation soumise à l'impôt anticipé dans le cas d'une vente de «manteau d'actions» (Archives vol. 62 p. 628 ss, vol. 55 p. 646, vol. 52 p. 649 ss, vol. 47 p. 541, vol. 44 p. 384; Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, Vol. I: Grundlage - Grundbegriffe - Steuerarten, Berne/Stuttgart/Vienne 1997, p. 514, ch. 20 et p. 685; Cagianut/Höhn, op. cit., p. 469 s.; Pfund, op. cit., p. 107, ch. 3.38; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, § 14 ch. 24 p. 244; Conrad Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3ème éd., Lausanne 1994, p. 93 et 137; Rivier, op. cit., p. 312; Josef Bühler, Steuerfolgen von Änderungen im Bestand der Beteiligten bei Unternehmungen, thèse, Berne 1986, p. 236; Jürg Altorfer, Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht, thèse, Berne 1994, p. 45). Cela consiste en une vente d'actions qui permet à l'acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs en liquide (Archives vol. 56 p. 649 consid. 2a; Pfund, op. cit., ch. 3.42 ad art. 4 al. 1 let. b). En aliénant le cadre juridique d'une société, le vendeur des actions peut en effet éviter les frais et les impôts liés à une dissolution (en matière d'impôt anticipé), alors que l'acquéreur dudit cadre cherche à s'épargner les dépenses (en matière de droit de timbre d'émission) liées à la fondation d'une société (Stockar, Aperçu, op. cit., p. 93). En fait, la vente d'un «manteau d'actions» est traitée fiscalement, dans le cadre de la LIA, comme une liquidation de société suivie d'une nouvelle création (art. 20 al. 1 OIA; Archives vol. 55 p. 649 s. consid. 2a, avec renvois). Est alors considéré comme excédent de liquidation imposable le montant que les actionnaires reçoivent lors de la vente des actions, en sus de leur part au capital social. Il faut noter par ailleurs qu'un tel cas peut également se produire lorsque la société économiquement liquidée présente une perte et que le capital social statutaire est seulement ultérieurement reconstitué par la SA, au moyen de ses bénéfices futurs (Stockar, Aperçu, op. cit., p. 137; Bühler, op. cit., p. 240).

bb. Il est vrai qu'en matière d'impôt anticipé, l'imposition de la vente d'un manteau d'actions au titre de prestation appréciable en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA est quelque peu problématique.

D'une part, si l'on s'en tient à la notion habituelle de prestation appréciable en argent, le fait de qualifier le paiement du prix de

vente par l'acquéreur des actions de «rendement d'actions émises par une personne domiciliée en Suisse» au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA va sans doute au-delà de la façon normale de traiter les prestations de la société en tant que prestations appréciables en argent au sens de cette disposition. On en arrive forcément au concept d'un avantage élargi ou potentiel, en tout cas à caractère extensif, de la part de la SA (Walter Ryser / Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 3ème éd., Berne 1994, p. 256; Altorfer, op. cit., p. 46; voir aussi la décision non publiée de la CRC du 19 novembre 1997, en la cause I. SA. c / AFC, consid. 4b). D'un autre côté, si l'on fait appel à la notion d'évasion fiscale, il faut bien reconnaître que dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral n'invoque pas toujours expressément cette notion (Archives vol. 55 p. 646 ss) et que la réalisation des conditions de l'évasion fiscale n'est pas examinée strictement, la Haute Cour ne considérant la vente d'un manteau d'actions que comme un «cas d'application» de l'évasion fiscale (Oberson, op. cit., p. 244; Stockar, Aperçu, op. cit., p. 93). Sans compter que la réelle existence de toutes les conditions posées habituellement pour l'évasion fiscale apparaît loin d'être évidente (Ryser/Rolli, op. cit., p. 256).

Quoi qu'il en soit, la Commission de recours observe qu'il a été admis que la réalisation même des conditions de la vente d'un manteau d'actions au sens de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur le droit de timbre (LT, RS 641.10) suffisait pour l'imposition (Archives vol. 44 p. 378; voir aussi la décision de la CRC, du 4 avril 1997, consid. 3b, publiée in Archives vol. 66 p. 502 consid. 3b, et reproduite in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 1998 II n° 5, p. 385; Bourquin, Steuerrechtliche Probleme beim Handel mit Aktienmäteln, thèse, Zurich 1985, p. 61, ch. 3.48) ou, mieux, que la réalisation des conditions de la vente d'un cadre d'actions au sens de la loi fédérale sur le droit de timbre équivalait à la réalisation de l'évasion fiscale (Archives vol. 52 p. 652 s. consid. 1 in fine; Thomas Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, thèse, St-Gall 1990, p. 151; Bourquin, op. cit., p. 61 s.; Höhn/Waldburger, op. cit., p. 514, ch. 20). L'imposition en matière d'impôt anticipé frappe donc un phénomène identique à celui que l'on trouve en matière de droit de timbre, mais sous un angle différent, compte tenu des objets respectifs des impôts en présence. Cette solution, qui doit être suivie, s'inscrit d'ailleurs

dans la tendance générale de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral qui veut que dans le cadre de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, il n'est pas besoin d'examiner si les conditions d'une évasion fiscale sont remplies (Archives vol. 64 p. 497 consid. 2c; voir aussi la décision non publiée de la CRC du 19 novembre 1997, en la cause I. P. AG. c / AFC, consid. 4b in fine).

cc. L'imposition de la vente d'un cadre d'actions au titre de l'impôt anticipé est soumise à deux conditions principales, que l'on peut résumer comme suit:

1° La première condition consiste en un véritable changement du détenteur des actions, sous la forme d'un réel transfert de propriété (Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685, ch. 26; Rivier, op. cit., p. 312). En principe, l'accent doit donc être mis sur le transfert de propriété sous l'angle du droit privé. Au surplus, il suffit, mais il est nécessaire, que la majorité des actions change de mains (Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685, ch. 26; Pascal Montavon, Droit de la SA, Lausanne 1997, tome III, p. 392; voir aussi Bourquin, op. cit., p. 48 ss). A noter qu'il importe peu que la majorité des actions de la SA liquidée soit transférée en un ou plusieurs paquets, pourvu que la transaction se présente comme une unité du point de vue économique ou que la majorité exigée ait été acquise par un actionnaire jusque là minoritaire (Archives vol. 52 p. 649 ss; Stockar, Aperçu, op. cit., p. 93; Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685; Rivier, op. cit., p. 313).

2° En second lieu, la société doit être économiquement liquidée ou avoir été rendue liquide. Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2b/bb), même si la loi fédérale sur l'impôt anticipé ne contient pas la même disposition, il est admis que la même situation est imposable sous l'angle de la liquidation de la société (Archives vol. 52 p. 652 s. consid. 1; Bourquin, op. cit., p. 61). A cet égard, la loi fédérale sur les droits de timbre parle de société économiquement liquidée ou de société dont les actifs ont été rendus liquides (art. 5 al. 2 let. b LT). La conjonction de coordination revêt une certaine importance (Bourquin, op. cit., p. 35, Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685, ch. 29 et 30; voir aussi, dans un autre contexte, Meili, Die Steuerumgehung im Schweizerischen Recht der direkten Steuern, thèse, Zurich 1976, p. 123, note 60). Ainsi, une société qui n'a pas été rendue liquide peut s'avérer économiquement liquidée, par exemple si son activité a été abandonnée (Höhn/Waldburger, op. cit., p. 686, ch. 30, note 49). Une société peut aussi être économiquement liquidée sans l'être formellement (Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685, ch. 29); il suffit que l'activité initiale ait été abandonnée (Rivier, op. cit., p. 313). Par contre,

elle a été «rendue» liquide si tous les actifs qui n'étaient pas liquides auparavant ont été aliénés et ne sont plus que liquides au bilan, c'est-à-dire facilement réalisables (Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 685, ch. 30; Rivier, op. cit., p. 312). Tel ne sera pas le cas en principe pour une société qui, dès le début, n'a eu que des liquidités (Höhn, op. cit., éd. 1997, p. 686, ch. 30; Bourquin, op. cit., p. 37). Cela dit, la société doit avoir été rendue liquide dans un but précis, à savoir la vente du cadre d'actions, afin d'éviter les règles sur la liquidation de la société (Bourquin, op. cit., p. 37). La brièveté du laps de temps entre les deux opérations représentera un indice important. On a certes proposé un délai de cinq ans, la présomption de l'intention étant renversée au-delà (Bourquin, op. cit., p. 38), mais il n'est pas de règle absolue prévue par la loi. Au surplus, d'autres indices, telle que l'absence d'activité de la société durant le laps de temps considéré, peuvent de toute manière jouer un rôle (Bourquin, op. cit., p. 39). Il s'agit ici de notions détachées du droit privé et l'on fait en principe appel, pour l'impôt anticipé, à une appréciation selon la réalité économique (Archives vol. 52 p. 653 consid. 1 in fine, p. 654 consid. 2 et p. 655 consid. 2a). Ainsi, outre certains critères formels (transfert du siège, changement de but et de nom, mutation au sein du conseil d'administration), on peut, d'une manière générale, se fonder sur des indices économiques qui sont le signe d'une liquidation effective (Stockar/Hochreutener, op. cit., vol. 1, ad art. 1 LT, N° 1 ss). Leur existence indique qu'il y a bien création économique d'une nouvelle société, par le biais d'une activité nouvelle, sans que l'on puisse parler d'une continuité de l'ancienne société.

dd. Pour déterminer l'excédent de liquidation imposable, il faut se baser sur le montant reçu par l'actionnaire en sus de ses parts au capital social (Pfund, op. cit., p. 110, ch. 3.42). Si l'excédent de liquidation imposable doit être estimé, les actifs ne seront considérés ni à leur valeur comptable ni à leur valeur de liquidation, mais à leur valeur vénale. Dans la mesure où ceux-ci ont été réalisés, le produit obtenu est déterminant si l'acquéreur est un tiers indépendant (Pfund, op. cit., p. 114 s., ch. 3.49). Selon l'art. 14 al. 1 LIA, il est par principe obligatoire de déduire l'impôt anticipé de la prestation imposable, c'est-à-dire que l'impôt doit être transféré à l'acquéreur de la prestation. Toute convention contraire est nulle. Si le transfert n'a pas lieu, il se forme une créance récursoire de droit privé du prestataire vis-à-vis du destinataire de la prestation du montant de l'impôt non transféré (Pfund, op. cit., p. 392, ch. 1.3; cf. Stockar, Aperçu, op. cit., exemple de cas 18, p. 58 et p. 105; voir aussi art. 46, al. 1 LIA). Il est toutefois possible de convenir d'une prestation nette qui correspond alors aux 65% de la prestation brute effective. Dans ce cas, la prestation brute doit être déterminée

«brut pour net» par conversion à cent de la prestation nette (Pfund, op. cit., p. 376 s., ch. 3.5).

c. (...)

aa. En vertu 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 (Stockar, *Aperçu*, op. cit., p. 93). Tel est notamment le cas d'un administrateur unique qui a organisé la vente du cadre d'actions. Peu importe qu'il ait été formellement inscrit au registre du commerce en qualité de liquidateur (Archives vol. 55 p. 651 consid. 2c). Cela participe d'une certaine logique, étant donné que la vente d'un cadre d'actions est traitée comme si l'«ancienne» société avait été dissoute (cf. aussi Bühler, op. cit., p. 240; Archives vol. 44 p. 314, vol. 50 p. 435). Selon l'art. 15 al. 2 LIA, les personnes désignées au 1er alinéa ne répondent 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.

bb. Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, en relation avec l'art. 12 LIA, l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale. Aux termes de l'art. 16 al. 2 LIA, les montants d'impôt échus qui n'ont pas été payés quinze jours après une sommation officielle portent intérêt dès la date de la sommation. L'intérêt ne court cependant pas depuis la date de l'envoi de la sommation, mais depuis celle de sa réception (cf. la décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 1998 en la cause T. c / AFC, consid. 6b; Pfund, op. cit., p. 446, ch. 3.5.).

3. En l'espèce, il s'agit d'examiner d'abord si les conditions du transfert d'un cadre d'actions sont réunies (infra consid. 3a) et, dans l'affirmative, de rechercher si l'on peut considérer S. comme responsable solidaire de la dette d'impôt anticipé constatée (infra consid. 3b). Enfin, le cas échéant, il faudra vérifier si le calcul de la créance fiscale et de ses intérêts a été correctement exécuté (infra consid. 3c).

a. (...)

aa. En premier lieu, il faut concéder qu'un transfert de propriété des droits de participation n'est pas prouvé de manière formelle. En particulier, il n'existe pas de contrat de vente ou de documents écrits attestant dudit transfert ni même des personnes ayant qualité de vendeur et d'acheteur. Mais, outre le fait que des indices peuvent entrer en ligne de compte et qu'une appréciation économique de la situation doit être opérée, il faut partir de l'idée qu'il suffit d'établir que la majorité des actions a changé de mains. Or, cela est ici prouvé avec certitude. En effet, il est démontré qu'au 1er janvier 1991, L. était encore actionnaire unique, alors que le 8 octobre 1993 au plus tard, A. était devenu le seul actionnaire. A cet égard, il convient de relever que les affirmations de S. n'ont, vu sa position, qu'une valeur probante limitée et qu'elles perdent même tout leur crédit en raison de leur caractère contradictoire. La conviction du Tribunal de céans est par ailleurs renforcée par l'existence de l'obligation de collaborer qui incombe à S., devoir que ce dernier n'a pas respecté avec toute l'assiduité requise par les circonstances. Il faut donc admettre qu'il y a eu transfert de la majorité des actions et cela seul compte. Le moment de ce transfert est certes hautement problématique, mais c'est là une question qui peut avoir un effet sur le rapport de causalité entre d'une part, la liquidation économique et, d'autre part, la nouvelle activité et la vente du cadre d'actions ou encore sur le moment de la naissance de la créance fiscale, non sur l'existence ou non du transfert de la majorité des actions. La première condition est donc jugée réalisée.

bb. (...)

aaa. S'agissant de la seconde condition, il apparaît d'abord clairement qu'en égard au but statutaire de la société - et la comparaison est primordiale - la seule détention d'un portefeuille de titres qui ne touche que 30% des actifs - sur une période de six ans - n'arrive pas à masquer la réalité économique, à savoir l'abandon de l'activité statutaire. Cet abandon est confirmé par le fait que, des comptes de résultat de 1986 à 1991, il ne découle aucune charge ni produit résultant d'une activité économique conforme au but statutaire, voire même d'une activité économique quelconque. Par ailleurs, les bilans ne font état d'aucun compte de débiteurs ou de créanciers en rapport avec une activité économique digne de ce nom. La seule détention et gestion du portefeuille n'y change rien, d'autant qu'elle ne correspond pas pleinement au but statutaire de la société. Il faut donc bien admettre qu'à un certain moment, l'activité économique a effectivement été abandonnée. Au surplus, il est incontestable que la société n'a pas été dissoute dans les formes prescrites par la loi. D'un autre côté, il est également établi qu'après quelques années, durant lesquelles l'activité économique de la société a été véritablement abandonnée, une nouvelle activité a été exercée à partir de l'année 1991. Celle-ci est notamment prouvée au bilan par l'existence de créances issues de livraisons et de prestations, ainsi que par une augmentation très importante des charges. Par ailleurs, il est incontestable que cette nouvelle activité n'a rien à voir avec le but statutaire originel de la société X. AG. Il est en effet manifeste que la société, dès 1991, s'est investie dans une activité de société de participations ou de société financière. Les sous-conditions nécessaires, à savoir l'abandon de l'activité, la reprise d'une activité et d'une activité différente du but statutaire sont donc réalisées. Sous cet angle, il est important de préciser que, contrairement à ce que soutient le recourant, on ne saurait établir une relation entre la gestion du portefeuille et l'acquisition de nouveaux titres en nombre supérieur. En réalité, il ne s'agit pas de faire un calcul de proportion, mais d'apprécier la nature des éléments en présence. Or, la gestion du portefeuille s'inscrit dans une période d'inactivité économique - confirmée par l'examen des bilans et des comptes de résultat - et n'est en aucun cas assimilable à l'activité d'une société financière, telle que celle exercée par la société dès 1991, qui doit donc être qualifiée de nouvelle. A cet égard, il est donc exclu de parler d'une simple «revitalisation» ou reprise de «volume» de la société, compte tenu au surplus de l'écart manifeste entre la nature de l'activité exercée en 1991 et celle ressortant du but statutaire de la société. Enfin, l'appréciation des autres indices, tels que le changement d'administrateur au moment de la reprise soudaine de la nouvelle activité, achève de renforcer la conviction du Tribunal de céans.

bbb. Le recourant essaie de tirer parti du fait qu'il n'y a pas eu de transformation d'actifs non liquides en actifs liquides, mais plutôt continuité d'une activité de société financière, dont les liquidités n'auraient fait qu'augmenter. Il est vrai que les éléments du dossier ne permettent pas d'affirmer que la société a été «rendue» liquide au sens technique. Mais il ne s'agit là que d'une condition alternative, la liquidation économique de la société, réalisée en l'espèce, étant suffisante. Or, il a été clairement démontré ci-dessus, qu'indépendamment du caractère liquide de la société, il y a eu véritable abandon de l'activité économique. Il n'est donc nul besoin de rechercher si la société a été rendue liquide au sens de la loi fédérale sur le droit de timbre, la condition de la société économiquement liquidée - qui n'a rien à voir avec le terme d'actifs «rendus liquides» - étant déjà réalisée. Au surplus, il ne suffirait pas de prétendre à l'existence d'actifs liquides tout au long de la période considérée, à savoir dès 1986 et même après 1991, pour démontrer qu'il n'y aurait jamais eu d'activité et qu'un abandon d'activité serait donc impossible. Comme le relève à juste titre l'AFC, l'on serait en présence d'une

SA fondée «en réserve», dont l'utilisation ne mériterait pas davantage protection. Quoi qu'il en soit, il existe bien une société économiquement liquidée qui, sans dissolution formelle, a repris une nouvelle activité.

ccc. Reste il est vrai un - seul - élément moins évident. Il est indiscutable qu'il s'est écoulé un temps relativement long entre le moment de l'abandon de l'activité et la vente des droits de participation précédant l'exercice d'une nouvelle activité, au point qu'il

serait permis de douter du rapport de causalité nécessaire et du but poursuivi par ledit abandon d'activité. En l'espèce, on ne saurait cependant poser de trop grandes exigences sur cet aspect. Comme on l'a vu, la loi fédérale sur l'impôt anticipé ne pose pas de règle de durée à cet égard, à savoir entre le moment de l'abandon et la reprise d'une activité nouvelle. Au surplus, il ne faut pas oublier que l'exigence d'un rapport de causalité trop étroit pourrait conduire à de nombreux abus. En réalité, lorsque, comme en l'espèce, les règles sur la dissolution de la société ont été clairement inobservées, cet abus potentiel devient réel et il ne saurait être encouragé par une trop grande sévérité sur le plan de l'appréciation des preuves. Compte tenu des circonstances, le rapport de causalité requis doit être considéré comme étant suffisamment établi.

Il suit des considérations qui précèdent que les conditions de la vente du cadre d'actions sont réalisées et que l'imposition au titre de prestation appréciable en argent de la part de la société était justifiée.

b. Quant à la responsabilité de S., elle est effectivement engagée. Conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus (consid. 2c/aa), l'administrateur unique qui organise la vente du cadre d'actions est considéré comme «personne chargée de la liquidation de la personne morale» au sens de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, même s'il n'est pas inscrit en tant que tel au registre du commerce. Or, en l'espèce, S. a été administrateur unique de la société de janvier 1991 à octobre 1994. Il était donc déjà administrateur le 12 février 1991, date à laquelle a été situé le transfert des actions. Par conséquent, quel que soit son rôle exact, il doit être considéré comme responsable de la liquidation de fait constatée. De par la loi, il est présumé avoir organisé la vente du cadre d'actions, si bien qu'il est tenu au paiement de l'impôt anticipé, ainsi que des frais et intérêts en vertu de l'art. 15 al. 1 let. a LIA. C'est à tort que le recourant soutient qu'en application de l'art. 15 al. 2 LIA, sa responsabilité ne serait pas engagée, au motif que la décision de l'AFC ne lui a été notifiée qu'au mois de décembre 1994, une fois que son mandat d'administrateur a pris fin. Selon cette disposition, les personnes désignées au 1er alinéa répondent des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion. En l'espèce, l'AFC a fait valoir sa créance par décision de taxation du 4 janvier 1994 déjà - soit pendant le mandat du recourant. Au surplus, la créance fiscale est également née durant cette période (voir ci-dessous, consid. 3c/aa). La responsabilité du recourant ne fait donc aucun doute. Au surplus, le recourant n'a pu apporter la preuve libératoire prévue par l'art. 15 al. 2 LIA puisqu'il n'a pas démontré qu'il avait fait tout ce que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale.

c. (...)

aa. S'agissant du moment de la naissance de la créance fiscale, il convient de donner raison à l'AFC. A défaut de contrat de vente, mais le changement de mains étant admis, il apparaît justifié, pour déterminer la date du transfert, de se fonder sur la date de règlement de la dette de l'actionnaire - soit le 12 février 1991 - puisque cela équivaut au solde de tout compte entre celle-ci et la société. Dans le même sens, le calcul de l'excédent de liquidation sur la base du dernier bilan établi avant la date retenue pour le transfert des titres apparaît opportun (...).

bb. (Point de départ des intérêts; admission partielle du recours sur cette question).

4. Le recourant fait encore valoir que la décision de l'AFC du 6 décembre 1994 ne lui a pas été personnellement adressée et qu'il y a eu notification irrégulière puisqu'il n'en a reçu qu'une copie, à titre d'information.

a. La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Elle est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère de puissance de son destinataire (ATF 113 Ib 297 consid. 2a; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 876). Une notification irrégulière ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA], RS 172.021). Il est admis que ce principe est respecté, au regard de la protection juridique qui est envisagée, lorsqu'une notification objectivement irrégulière a malgré tout atteint son but. Ainsi, il convient d'examiner dans le cas d'espèce si la partie concernée a été de fait trompée par une notification irrégulière et en a subi des dommages. Cette question doit être examinée sous l'angle du principe de la bonne foi (parmi d'autres, ATF 106 V 97 consid. 2a, ATF 104 V 167, ATF 102 Ib 93 consid. 3; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, 4ème éd., p. 154; René Rhinow / Beat Krähenmann, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1990, p. 284). En cas de notification irrégulière, le délai de recours ne commence à courir que dès le moment où l'intéressé a eu connaissance de tous les éléments nécessaires à la sauvegarde de ses droits. Il n'est toutefois pas autorisé à reporter sans autre le point de départ de ce délai. Selon le principe de la bonne foi, il est tenu d'entreprendre les démarches nécessaires pour se renseigner sur le contenu de la décision, dès qu'il en apprend l'existence (ATF 112 Ib 422 consid. 4b, ATF 102 Ib 94; Grisel, *op. cit.*, p. 878; Rhinow/Krähenmann, *op. cit.*, p. 284; Jürg Stadelwieser, *Die Eröffnung von Verfügungen. Unter besonderer Berücksichtigung des eidgenössischen und des st. gallischen Rechts*, St-Gall 1994, p. 158 s.).

b. En l'espèce (...) il ressort du dossier que l'AFC a adressé la décision à la société en cause ainsi qu'une «copie pour information» au recourant. Cette copie, désignée en tant que telle, porte la signature de l'auteur de la décision, mais n'est pas directement adressée à S., ce qui constitue assurément une irrégularité dans la mesure où l'administration aurait dû notifier la décision originale aussi à l'adresse du recourant, puisque les intérêts de ce dernier sont directement touchés par cette décision. Toutefois, eu égard à la jurisprudence évoquée précédemment, il convient de considérer que cette irrégularité est en quelque sorte guérie par le fait que l'intéressé a pu prendre connaissance de la décision et réagir dans le délai légal.

5. Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de recours à rejeter le recours qui s'avère mal fondé, dans ses conclusions principales et subsidiaires. Fait seule exception le point de départ de l'intérêt moratoire en cause. Le recourant ne l'emportant que sur un point très mineur, échappant même aux questions controversées, les frais de procédure doivent être mis à sa charge (art. 63 al. 1 PA). (...)

Dokumente der SRK