

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 juillet 2004, [CRC 2003-055])

Verrechnungssteuer. Geldwerte Leistung. Faktische Liquidation. Solidarhaftung. Entlastungsbeweis. Grundsatz der Verhältnismässigkeit.

Art. 15 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStG. Art. 20 Abs. 1 VStV.

- Bestätigung der Rechtsprechung bezüglich faktischer Liquidation und geldwerten Leistungen (vgl. VPB 65.113 und VPB 64.114).
- Die Haftung der mit der Auflösung einer Gesellschaft betrauten Personen in Bezug auf die Verrechnungssteuer entfällt in jenen Fällen, in denen sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (E. 4a).
- Die Umstände der Auflösung der Gesellschaft und die Tatsache, dass der Beschwerdeführer seit der Gründung als Verwaltungsrat fungierte sowie seine Tätigkeiten für die Gesellschaft nach deren Auflösung deuten vorliegend darauf hin, dass der Beschwerdeführer als Liquidator zu betrachten ist. Mangels Entlastungsbeweises bezüglich des Vorwurfes von Nachlässigkeit, haftet er solidarisch für die Verrechnungssteuer (E. 6b und c).
- Der Steuerverwaltung kommt für die Feststellung der geschuldeten Verrechnungssteuer keinerlei Ermessensspielraum zu, weshalb vorliegend das Verhältnismässigkeitsprinzip keine Anwendung finden kann (E. 5 und 6a).

Impôt anticipé. Prestation appréciable en argent. Liquidation de fait. Responsabilité solidaire. Preuve libératoire. Principe de la proportionnalité.

Art. 15 al. 1 let. a et al. 2 LIA. Art. 20 al. 1 OIA.

- Confirmation de la jurisprudence en matière de prestation appréciable en argent et de liquidation de fait (cf. JAAC 65.113 et JAAC 64.114).
- La responsabilité solidaire des personnes chargées de la liquidation d'une personne morale quant à l'impôt anticipé s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce que l'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale (consid. 4a).
- En l'espèce, les circonstances de la dissolution de la société permettent de considérer le recourant comme en étant le liquidateur de fait, compte tenu de sa fonction d'administrateur tout au long de l'existence de la société et de ses activités pour cette dernière depuis sa démission. N'ayant pu apporter la preuve libératoire de l'absence de toute négligence de sa part, il répond en conséquence solidairement de l'impôt anticipé (consid. 6b et 6c).
- Le principe de la proportionnalité ne peut trouver vocation à s'appliquer dans le cas présent, l'administration fiscale ne disposant d'aucune marge d'appréciation pour fixer l'impôt anticipé dû (consid. 5 et 6a).

Imposta preventiva. Prestazione valutabile in denaro. Liquidazione di fatto. Responsabilità solidale. Prova liberatoria. Principio della proporzionalità.

Art. 15 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 LIP. Art. 20 cpv. 1 OIPrev.

- Conferma della giurisprudenza in materia di prestazioni valutabili in denaro e di liquidazione di fatto (cf. GAAC 65.113 e GAAC 64.114).
- La responsabilità solidale delle persone incaricate della liquidazione di una persona giuridica si estingue, per quanto riguarda l'imposta preventiva, se tali persone dimostrano di avere fatto tutto quanto ci si poteva aspettare da loro per determinare ed adempiere il credito fiscale (consid. 4a).
- Nella fattispecie, le circostanze dello scioglimento della società permettono di considerare il ricorrente come liquidatore di fatto, tenuto conto della sua funzione di amministratore durante tutto il periodo di esistenza della società e delle attività svolte per quest'ultima dopo le sue dimissioni. Non avendo potuto fornire la prova liberatoria dell'assenza di qualsiasi negligenza da parte sua, egli è quindi responsabile solidalmente per l'imposta preventiva (consid. 6b e 6c).
- Il principio della proporzionalità non può essere applicato nella fattispecie, poiché l'amministrazione fiscale non dispone di alcun margine d'apprezzamento per fissare l'imposta preventiva dovuta (consid. 5 e 6a).

Résumé des faits:

A. La société anonyme Y SA, inscrite au Registre du commerce de A le (...) et dissoute d'office le 27 février 1998, avait pour but d'acheter, vendre, distribuer, tous produits mécaniques et outillages, plus particulièrement ceux destinés à l'industrie et aux entreprises de mécanisation de précision; acheter, vendre et exploiter tous brevets, marques et autres droits immatériels en rapport avec les produits indiqués ci-dessus; participer financièrement à toutes entreprises industrielles, commerciales et financières. Son capital-actions de Fr. 50'000.- était entièrement libéré. Le siège de la société était à (...), soit en l'Etude de X., avocat et administrateur unique, avec signature individuelle.

B. Peu de temps après sa constitution, la société précitée consentit un prêt à son actionnaire unique, lequel fut porté à l'actif du bilan et régulièrement augmenté des intérêts. La société concernée n'ayant plus d'activité depuis 1989 et vu l'épuisement des espèces, l'administrateur unique démissionna le 23 décembre 1997. La société fut en conséquence dissoute d'office et mise en liquidation.

C. Suite au courrier du Registre du commerce de A lui demandant si elle consentait à la radiation d'office de la société, l'administration fédérale des contributions (AFC) s'adressa, en date du 23 avril 1999, à Y. SA en liquidation, en écrivant à son

ancien administrateur, X., pour obtenir différents renseignements et documents. A cette occasion, l'AFC rappela que les personnes chargées de la liquidation étaient, en application de l'art. 15 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), solidairement responsables avec le contribuable, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation, du paiement des créances d'impôt, des intérêts et frais qui prenaient naissance, que l'autorité faisait valoir ou qui venaient à échéance pendant leur gestion.

D. Après avoir constaté que la société concernée n'avait plus exercé d'activité depuis l'année 1991, voire antérieurement, et qu'il ressortait du bilan du 31 décembre 1996, dernier bilan en possession de l'AFC à ce moment-là, que la société en question avait mis à disposition de son actionnaire les réserves et bénéfices reportés par le biais d'un compte débiteur, l'administration fiscale conclut à une liquidation de fait et soumit l'excédent de liquidation, soit le montant de Fr. 83'613.75 (selon bilan au 31 décembre 1996) à l'impôt anticipé de 35% par Fr. 29'264.80. Elle invita en conséquence, par courrier du 12 mai 1999, l'administrateur unique, en qualité de liquidateur de fait répondant solidairement avec la société du paiement de l'impôt anticipé selon l'art. 15 al. 1 let. a LIA, à s'en acquitter dans un délai de trente jours (taxation du 12 mai 1999 [...]).

E. Faute de réaction dans le délai imparti, l'AFC octroya, par courrier du 25 mai 1999, un délai complémentaire de quinze jours, puis fit notifier le 12 août 1999 un commandement de payer à l'adresse privée de X., lequel fit opposition dans les délais. Le 19 avril 2000, en conformité de l'art. 41 LIA, l'AFC rendit à l'encontre de X., en qualité de liquidateur de fait - la débitrice n'ayant plus d'adresse, ni d'administrateur formellement inscrit au registre du commerce - une décision formelle, confirmant la taxation précitée du 12 mai 1999.

F. Par réclamation du 18 mai 2000, X. conclut à l'annulation de la décision précitée. Il contesta en effet sa qualité de liquidateur de fait, expliquant qu'à l'épuisement des avoirs de la société et sans nouvelles, ni contribution financière de l'actionnaire, il ne pouvait faire face à d'éventuels engagements futurs de la société et avait donc décidé de démissionner. Il affirma avoir géré cette société dans les règles, n'avoir commis aucune négligence au détriment de l'AFC et rappela qu'un administrateur, même «de fait», n'était garant des dettes sociales qu'en cas de négligence, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. A l'appui de ses arguments, X. produisit divers documents, ainsi que le bilan et les comptes de pertes et profits de la société au 31 décembre 1997.

G. L'examen des documents précités conduisit l'AFC à réformer la taxation établie selon la décision querellée et à calculer l'excédent de liquidation en regard du bilan au 31 décembre 1997, l'excédent de liquidation passant ainsi du montant initial de Fr. 83'613.75 à la somme de Fr. 84'868.40 et le montant de l'impôt anticipé s'élevant désormais à Fr. 29'703.95. L'AFC invita alors X. par courrier du 12 décembre 2002 à se prononcer sur la reprise fiscale de Fr. 439.15. Ce dernier répondit le 23 décembre 2002 qu'il n'avait pas de critique à formuler à l'encontre de cette nouvelle taxation, mais qu'il persistait en revanche à contester l'existence d'une liquidation de fait et toute responsabilité personnelle à l'égard de l'AFC vu l'absence de négligence de sa part.

H. L'AFC rejeta la réclamation par décision du 28 janvier 2003, confirmant que X., en tant qu'administrateur de la société en liquidation Y. SA dès sa fondation et jusqu'au 31 décembre 1997, puis comme liquidateur de fait, était solidairement responsable avec la société du paiement de l'impôt anticipé de Fr. 29'703.95, plus intérêts moratoires à 5% dès le 1er février 1998, et leva jusqu'à due concurrence l'opposition faite au commandement de payer (poursuite n° [...]). A l'appui de sa décision, l'AFC estima que le fait pour la société d'avoir déposé pour la dernière fois son bilan au 31 décembre 1996 constituait un indice déterminant pour démontrer qu'elle avait cessé depuis lors toute activité. Elle considéra en outre que la démission de l'administrateur, X., avec effet au 31 décembre 1997, et la révocation de la domiciliation de la société en son étude constituaient également des indices déterminants pour affirmer que la société, outre le fait qu'elle n'avait plus d'activité, avait été vidée et par conséquent liquidée de fait au plus tard le 31 décembre 1997. Elle confirma enfin que X. devait répondre solidairement du paiement de l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation en tant que liquidateur de fait.

I. A l'encontre de cette décision, X. (ci-après: le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans) par acte du 28 février 2003, contestant la liquidation de fait de la société et sa responsabilité solidaire face à l'impôt anticipé sur le produit de la liquidation. Le recourant ne remet pas en cause ni l'état de fait tel qu'établi par l'AFC, ni le montant de l'impôt, respectivement les bases de calcul retenues pour la fixation de la créance fiscale.

Par réponse du 3 avril 2003, l'AFC conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

(...)

Extrait des considérants:

1.a. à b. (Questions formelles et pouvoir de cognition de la Commission de céans)

2.a. à c. (Notion de prestation appréciable en argent, voir JAAC 64.114 consid 2a/aa à cc)

3.a. à b. (Notion de liquidation de fait, voir JAAC 65.113 consid 2b/aa, § 1 et 2)

4.a. 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. Tel est notamment le cas d'un administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société. Peu importe qu'il y ait inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur (Archives de droit fiscal [Archives] 55 651 consid. 2c). La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel, mais uniquement des personnes ayant joué individuellement un rôle dans la liquidation (Archives 59 320 consid. 18b). La responsabilité découlant de l'art. 15 LIA est une responsabilité de garantie, ne reposant pas sur la notion de faute (Archives 47 552); elle est inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de payer les impôts. Selon l'art. 15 al. 2 LIA, les personnes désignées au premier 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 que l'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 23 septembre 1999, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II p. 231, consid. 4e). Par rapport à l'art. 55 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations [CO], RS 220), cette disposition pose des exigences plus sévères quant à la preuve libératoire; la formulation «tout ce qu'on pouvait attendre» va au-delà de ce que l'on entend par «tous les soins commandés par les circonstances». Pour dégager sa responsabilité, le liquidateur doit s'être acquitté de sa tâche au mieux de ses connaissances et avoir fait tout ce que l'on peut raisonnablement exiger pour garantir le

paiement de l'impôt. Cette preuve libératoire est d'autant plus difficile à amener que les personnes concernées disposent de compétences professionnelles particulières, telles que les avocats, notaires, économistes, comptables, etc. (arrêt précité du 23 septembre 1999, in RDAF 2000 II p. 234 consid. 7c et les références citées; Archives 59 316 consid. 14d; Archives 58 711 consid. 4a; Archives 55 651 consid. 2c; Archives 50 441 consid. 2b/bb; décision non publiée de la Commission de céans du 26 janvier 2001, en la cause M. [CRC 2000-008], consid. 2b; cf. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2e éd., Zurich 1996, p. 849 ch. 1618a; Conrad Stockar, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in L'expert-comptable [EC] 1990, p. 325 s.).

b. Cela dit, les notions de prestation appréciable en argent et de liquidation de fait ne se recoupent pas. Une situation donnée peut présenter les caractéristiques d'une prestation appréciable en argent, sans remplir les conditions de la liquidation de fait. Selon une formule du Tribunal fédéral, reprise en l'espèce par l'AFC, il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société (Archives 47 547 consid. 8c). Il ne découle pas pour autant de cette interprétation que toute opération contribuant à vider une société est réputée engager une liquidation de fait. En effet, les actes qualifiés de prestations appréciables en argent à des actionnaires ou des proches peuvent également marquer un abandon d'actifs sociaux, sans pour autant être constitutifs d'une liquidation de fait (Kaloyan Stoyanov, La créance d'impôt, seconde partie, in Les procédures en droit fiscal, Berne/Stuttgart/Vienne 1997, p. 208). Pour sa part, la liquidation de fait ne se caractérise pas tant par la distraction du patrimoine social de la société concernée que par la liquéfaction des actifs (Stoyanov, op. cit., p. 206, note 17), qui rend impossible la poursuite des activités de l'entreprise.

Certes, la liquidation de fait étant un processus temporel, réalisé au moment où la société se trouve vidée de ses actifs, une prestation appréciable en argent peut représenter une des étapes de ce processus plus ou moins long, mais elle n'a pas pour conséquence évidente la réalisation d'un tel état de fait. Il doit y avoir une unité juridique et temporelle entre la prestation appréciable en argent qualifiée d'acte de liquidation et l'état de liquidation de la société, pour que ladite prestation puisse recevoir la qualification juridique d'acte de liquidation. L'existence d'un lien de causalité doit être examinée dans chaque cas.

L'importance de la distinction se manifeste, pour la personne ayant réalisé une opération dont la qualification est litigieuse, au niveau de la responsabilité encourue. Si l'opération est appréciée comme une opération de liquidation de fait, celui qui y aura procédé sera considéré comme un liquidateur de fait et sera à ce titre solidairement responsable du paiement de l'impôt anticipé, en vertu de l'art. 15 al. 1 LIA (cf. consid. 4a ci-dessus). Par contre, si l'opération est envisagée comme une simple prestation appréciable en argent, sans liquidation de fait, la personne s'en étant chargée, le plus souvent l'administrateur de la société, ne pourra pas être mise en cause en tant que débitrice solidaire du paiement de l'impôt anticipé, en l'absence de base légale correspondante.

5. Sur la base de l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Tribunal fédéral a déduit des principes constitutionnels dont le principe de proportionnalité qui exige un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public visé, le moyen choisi pour l'atteindre et la liberté impliquée (Andreas Auer/Georgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, Les droits fondamentaux, Berne 2000, p. 109, n. 17). Selon ce principe, toute intervention dans la sphère privée du citoyen doit donc se limiter à ce qui est nécessaire pour atteindre le but visé. Il exige en particulier de l'administration fiscale qu'elle respecte les exigences suivantes dans ses interventions: l'exigence de l'intérêt public, l'intervention devant reposer sur un intérêt public prépondérant; l'exigence de l'aptitude, l'intervention devant être apte à réaliser son objectif; l'exigence de la nécessité, la mesure devant être en plus nécessaire pour cette réalisation; enfin, l'exigence de la proportionnalité au sens étroit, la mesure devant être proportionnée au but recherché du point de vue de l'intérêt public, l'intervention la moins grave devant le cas échéant être choisie. Ce

principe est notamment applicable en droit fiscal (JAAC 65.61 consid. 3c; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 86). En effet, il doit guider la prise de décision par l'administration fiscale, à tout le moins lorsqu'elle dispose d'une certaine marge d'appréciation (fixation d'une sanction, octroi d'allègements fiscaux pour de nouvelles entreprises, remise d'impôts, etc.; Oberson, op. cit., p. 43). En revanche, pour les impôts ayant la forme d'une somme unique ou fixe, la proportionnalité n'intervient pas, le contribuable n'est protégé que par les principes de la légalité et de l'arbitraire (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2829).

6. En l'espèce, comme on l'a vu, le recourant ne conteste pas le montant calculé par l'AFC s'agissant de l'excédent de liquidation. Il ne s'oppose pas non plus à la qualification de ce montant comme prestation appréciable en argent et à l'impôt anticipé qui en résulte ([...]; art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211). Cela étant, le recourant conteste sa responsabilité solidaire dans le paiement de l'impôt en question en qualité de liquidateur de fait de la société (let. b). Il estime en effet qu'il a fait tout ce que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale conformément à l'art. 15 al. 2 LIA (let. c). Il reproche en conséquence à l'administration fiscale d'avoir interprété de manière inéquitable la disposition précitée et d'avoir ainsi violé le principe de la proportionnalité (let. a).

a. (...) L'art. 15 al. 1 let. a LIA désigne les personnes chargées de la liquidation comme solidairement responsable avec le contribuable du paiement de l'impôt anticipé dû par une personne morale ou une société commerciale sans personnalité juridique qui est dissoute, l'al. 2 précisant que la responsabilité des personnes ainsi désignées s'éteint si elles prouvent qu'elles ont fait tout ce que l'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. C'est ainsi à la personne solidairement responsable, et donc au recourant, d'apporter la preuve de l'exonération de sa responsabilité. L'administration ne bénéficie dans ce cadre d'aucune marge d'appréciation pour fixer l'impôt anticipé dû, raison pour laquelle le principe de la proportionnalité ne peut trouver vocation à s'appliquer. Il n'est dès lors pas utile d'entrer en matière sur le grief invoqué à ce titre par le recourant, lequel n'explique au demeurant pas en quoi le principe de la proportionnalité aurait été violé.

b. Il y a lieu de constater que les raisons ayant conduit le recourant à démissionner de ses fonctions d'administrateur le 23 décembre 1997 sont clairement l'épuisement des liquidités de la société en cause. Le recourant a ainsi provoqué la dissolution d'office de la société, dans la mesure où elle n'était plus représentée par un administrateur au sens de l'art. 708 CO (art. 708 al. 4 CO [...]). Elle est, par voie de conséquence, entrée en liquidation à ce moment précis. Le recourant a occupé les fonctions d'administrateur unique pendant toute l'existence de dite société, dès le 28 novembre 1974 jusqu'au jour précité de sa démission, soit au moment où la liquidation de fait de la société a été réalisée. Il doit dès lors être considéré comme étant le liquidateur de la société (cf. art. 740 al. 1 CO). Cette présomption est confirmée dans les faits non seulement par les motivations mêmes qui ont conduit le recourant à démissionner, celui-ci ayant expliqué avoir géré la société jusqu'à ce qu'il constate qu'elle se trouvait sans liquidité et sans potentiel d'activité, et donc vidée de toute substance, mais encore par le fait qu'il a établi lui-même le dernier bilan de la société, soit le bilan de liquidation au 31 décembre 1997, établi le 24 août 1998. Il a ainsi exercé de fait des activités relevant purement de la liquidation, alors même qu'il avait

démissionné préalablement de sa fonction d'administrateur. L'absence d'une quelconque inscription formelle auprès du registre du commerce ne modifie en rien ce qui précède, puisqu'il s'agit précisément d'une activité en tant qu'organe de fait (consid. 4a ci-dessus).

Dès lors, dans la mesure où le recourant doit être considéré comme le liquidateur de fait de la société en cause, il répond solidairement, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation, du paiement de l'impôt anticipé, des frais et des intérêts dus par la société - ceux-ci ayant pris naissance pendant sa gestion - en conformité de l'art. 15 al. 1 let. a LIA.

c. Reste encore à déterminer si la responsabilité solidaire du recourant s'est éteinte en raison de l'absence de toute négligence de sa part au sens de l'art. 15 al. 2 LIA, comme invoqué à l'appui du recours.

Il ressort des allégués et des pièces produites que le recourant est resté en contact avec l'actionnaire unique jusqu'au 4 novembre 1996 au moins, date à laquelle ce dernier l'a informé, par lettre faxée, sur laquelle figuraient ses coordonnées, qu'il ne lui était pas possible actuellement de transférer le montant nécessaire à la société. Il demandait également au recourant de lui indiquer les conditions et conséquences en Suisse d'une liquidation forcée. Compte tenu du fait que la société n'avait plus d'activité depuis près de huit ans et que le seul actif restant se trouvait être une créance envers l'actionnaire précité, il est clair que le recourant aurait dû réagir, en entreprenant toutes démarches adéquates en vue du remboursement du prêt octroyé à l'actionnaire. Le recourant reconnaît à cet égard n'avoir entrepris aucune poursuite et avoir seulement décidé de démissionner. Pourtant, de par l'exercice de sa profession d'avocat depuis de nombreuses années et de par sa formation de juriste, il était au fait des procédures et des moyens juridiques permettant le recouvrement de la créance. A cet égard, ses explications sur le fait que l'on ne saurait exiger de sa part qu'il engage à ses frais une procédure aléatoire et coûteuse à l'étranger en vue du recouvrement ne résistent pas à l'examen. Sans aller nécessairement jusqu'à cette exigence, l'on ne peut que constater que le recourant n'a pris aucune mesure pour obtenir de la part de l'actionnaire en question le remboursement du prêt octroyé, alors même qu'il connaissait l'adresse de ce dernier en (...). Le recourant ne démontre ainsi nullement avoir pris toutes les mesures utiles que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer la créance fiscale litigieuse et l'exécuter. Il n'a en conséquence pas apporté la preuve libératoire pourtant exigée par l'art. 15 al. 2 LIA et répond donc solidairement avec la société du paiement de cette créance. Il ne peut donc être reproché à l'AFC d'avoir manqué d'objectivité dans l'appréciation des faits sur ce point.

7.a. et b. (Rejet du recours et frais à charge du recourant)

Dokumente der SRK