



**UNIVERSITÉ  
DE GENÈVE**  
FACULTÉ DE DROIT

LLM BANKING & FINANCE

LLM TAX

**Sofia Bassova**

# **Responsabilité des tiers en matière de paiement des impôts**

**Mémoire sous la direction du**

**Prof. P.-M. Glauser**

**30 août 2012**

\* \* \*

Dans certaines circonstances la loi reporte la responsabilité du paiement des impôts sur des tiers, en mettant ces derniers dans la position de garant de la créance fiscale due par un autre. La présente contribution aborde les circonstances sous lesquelles, et comment, la responsabilité d'un tiers peut être engagée lorsque le tiers obtient un avantage du fait que l'impôt n'a pas été acquitté par le contribuable ; lorsque le tiers occupe un poste dirigeant au sein d'une société - contribuable ; et lorsque le tiers commet ou participe à l'infraction dont l'état de fait suppose la soustraction d'impôts. Ces trois états de fait sont analysés sous l'angle de l'impôt anticipé et de l'impôt sur le bénéfice.

\* \* \*

## Sommaire

<b>Introduction .....</b>	<b>4</b>
<b>Chapitre 1 Jouissance de la substance fiscale ou de l'avantage fiscal .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Positionnement du problème .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 Application de l'article 12 al. 1 et 2 DPA.....</b>	<b>6</b>
1.2.1 Conditions d'application .....	7
1.2.1.1 Infraction à la législation administrative fédérale.....	7
1.2.1.2 Non-paiement de la contribution .....	8
1.2.1.3 Jouissance de l'avantage illicite.....	10
1.2.1.4 Montant pouvant être réclamé .....	11
1.2.2 Nature de la responsabilité en vertu de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA.....	13
1.2.3 Prescription de l'action sous l'angle de l'art. 12 DPA.....	15
1.2.4 Droit au remboursement de l'impôt anticipé .....	16
<b>1.3 Application de l'art. 46 LIA.....</b>	<b>16</b>
1.3.1 Conditions de l'application de l'art. 46 LIA .....	17
1.3.1.1 Faillite du contribuable .....	17
1.3.1.2 Nature de la créance récursoire et son transfert à l'Etat .....	17
1.3.1.3 Prescription de la créance .....	19
<b>Chapitre 2 Responsabilité de garantie.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1 Positionnement du problème .....</b>	<b>20</b>
<b>2.2 Garantie dans le cadre de l'impôt anticipé.....</b>	<b>21</b>
2.2.1 Liquidation de la société .....	21
2.2.1.1 Etat de faits .....	21
2.2.1.2 Naissance de la responsabilité de garant.....	21
2.2.1.3 Cercle des personnes pouvant être appelées à titre de garant .....	23
2.2.1.4 Limites de responsabilité du garant .....	24
2.2.2 Solidarité entre les codébiteurs .....	28
2.2.3 Action récursoire à l'encontre des bénéficiaires des prestations imposables ...	29
2.2.4 Transfert du siège à l'étranger .....	30
<b>2.3 Impôts directs.....</b>	<b>31</b>
2.3.1 Naissance de la responsabilité.....	32
2.3.2 Limite de garantie .....	32

<b>Chapitre 3</b>	<b>Responsabilité subjective.....</b>	<b>33</b>
<b>3.1</b>	<b>Positionnement du problème .....</b>	<b>33</b>
<b>3.2</b>	<b>Application de l’art. 177 LIFD .....</b>	<b>33</b>
3.2.1	Composantes de l’infraction au sens de l’art. 177 LIFD .....	34
3.2.1.1	Assistance par le tiers .....	34
3.2.1.2	Elément subjectif de la participation .....	36
3.2.1.3	Soustraction d’impôt en tant qu’infraction principale .....	38
3.2.2	Garantie de procédure .....	39
3.2.3	Responsabilité solidaire .....	39
<b>3.3</b>	<b>Application de l’art. 12 al. 3 DPA .....</b>	<b>40</b>
3.3.1	Personnes visées par l’art. 12 al. 3 DPA .....	40
3.3.2	Responsabilité solidaire .....	42
<b>Conclusion.....</b>		<b>43</b>
<b>Références .....</b>		<b>44</b>

## Introduction

Toute créance fiscale naît en vertu de la loi. Pour que cette créance voie le jour, deux conditions doivent être réunies. En premier lieu, la personne ou l'entité sans personnalité juridique doit être assujettie à l'impôt. En second, l'état de fait auquel la loi associe la naissance de la créance doit être réalisé<sup>1</sup>. La personne désignée dans la loi en tant que débiteur de la créance (le contribuable), en répond personnellement. Toutefois, dans certaines circonstances la loi reporte la responsabilité du paiement des impôts sur des tiers<sup>2</sup>, en mettant ces derniers dans la position de garant de la créance fiscale due par un autre. La responsabilité du tiers peut être engagée sans son consentement préalable lorsqu'un état de fait déterminant se réalise. Dans certaines circonstances, cette responsabilité est évidente, comme par exemple, lorsque le tiers succède au contribuable en reprenant non seulement les biens de ce dernier, mais également ses dettes ou encore, lorsque il jouit de la substance imposable. Moins intuitive est la responsabilité qui découle du rôle joué par le tiers vis-à-vis du contribuable.

La responsabilité du tiers peut être particulièrement lourde. Et le fait qu'un tiers réponde de la créance fiscale d'un autre, met en péril l'application du principe applicable à la taxation : chacun paye des impôts en fonction de sa capacité contributive. Dans un arrêt récent, un tiers a été reconnu redevable d'un montant de 82 millions de francs suisses<sup>3</sup>.

Dans notre travail, nous essaierons de déterminer dans quelles circonstances et comment la responsabilité d'un tiers peut être engagée. Les trois cas de figure suivants seront abordés : 1) lorsque le tiers obtient un avantage du fait que l'impôt n'a pas été acquitté par le contribuable ; 2) lorsque le tiers occupe un poste particulier au sein d'une société - contribuable ; et 3) lorsque le tiers commet ou participe à l'infraction dont l'état de fait suppose la soustraction d'impôts. Ces trois états de fait seront analysés sous l'angle de l'impôt anticipé et de l'impôt sur le bénéfice.

---

<sup>1</sup> ATF 122 II 221, consid. 4.

<sup>2</sup> Nous employons le terme « tiers » afin de désigner toute personne (ou entité sans personnalité juridique) autre que celle identifiée dans la loi en tant que personne à qui incombe d'acquitter l'impôt.

<sup>3</sup> Arrêt du TF du 9 juillet 2012 2C\_499/2011.

## **Chapitre 1 Jouissance de la substance fiscale ou de l'avantage fiscal**

### **1.1 Positionnement du problème**

En principe, la contribution est supportée par la personne qui la paye à l'Etat. Parfois ce mécanisme de prélèvement est remplacé par un autre : la personne à qui, selon la loi, incombe de payer l'impôt le collecte auprès des bénéficiaires de la prestation. Il convient donc de distinguer le débiteur de l'impôt en vertu de la loi (dans la plupart des cas celui-ci sera désigné en tant que contribuable<sup>4</sup>) et celui sur qui l'impôt est répercuté.

En Suisse, l'impôt anticipé, l'impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales et la TVA sont des exemples d'application de cette « dichotomie » fiscale.

Avec ce mécanisme de prélèvement, la tâche de l'Etat de collecter les impôts est simplifiée. C'est le cas de la TVA, lorsqu'une multitude de contribuables potentiels est remplacé par un seul. Par ailleurs, l'Etat augmente ses chances de recouvrement de l'impôt car l'obligation fiscale incombe à une personne ayant des liens de rattachement (en principe, la personne est résidente de l'Etat) quel que soit le lieu de résidence ou de l'établissement du destinataire de la prestation imposable. C'est au contribuable (et non à l'Etat), le cas échéant, de transférer la charge de l'impôt sur la personne qui devrait la supporter au final.

En principe, la Confédération ne dispose pas de moyens d'agir à l'encontre du destinataire de la prestation imposable. Son seul interlocuteur est le contribuable. Toutefois, dans certaines situations, notamment lorsque le contribuable (ou une autre personne à qui incombe le paiement de l'impôt) n'est pas en mesure d'acquitter sa dette fiscale, l'Etat peut s'adresser au bénéficiaire de la prestation sous des conditions établies par la loi.

S'agissant de l'impôt anticipé, deux normes légales sont prévues à cet effet: l'art. 12 de la Loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA)<sup>5</sup> et l'art. 46 de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)<sup>6</sup>.

L'art. 12 DPA permet d'assujettir à la restitution de l'impôt anticipé des personnes ayant obtenu l'avantage découlant du non paiement de cet impôt. Quant à l'art. 46 LIA, il concède à l'Etat le droit d'exercer, sous certaines conditions, un recours contre le

---

<sup>4</sup> Le contribuable de l'impôt à la source est la personne qui supporte l'impôt et non celle qui la paye à l'Etat.

<sup>5</sup> RS 313.0.

<sup>6</sup> RS 642.21.

bénéficiaire de la prestation lorsque le contribuable de l'impôt anticipé est déclaré en faillite ou si, dans une poursuite engagée contre lui, la saisie est requise.

Nous examinerons d'abord les règles d'application de l'art. 12 DPA dont le champ d'application est plus étendu que celui de l'art. 46 LIA. La deuxième partie de ce chapitre sera consacrée à l'application de l'art. 46 LIA.

## **1.2 Application de l'article 12 al. 1 et 2 DPA**

Le champ d'application de la DPA est défini dans son article 1<sup>er</sup> : la loi s'applique lorsqu'une autorité administrative fédérale est chargée de poursuivre et de juger des infractions. Constatons tout d'abord que le champ d'application de la DPA ne couvre pas toutes les contributions fédérales, mais seulement celles dont les infractions relèvent la compétence de l'autorité fédérale. Tel est le cas, notamment, de l'impôt anticipé<sup>7</sup>, de la TVA<sup>8</sup> ou encore des droits de timbre<sup>9</sup>. Par contre, la DPA ne s'appliquera à aucune infraction relative aux impôts prévus par la LIFD (soustraction d'impôts et violation de règles de procédure), ces infractions relevant de la compétence des autorités cantonales<sup>10</sup>.

L'article 12 DPA est intitulé « Assujettissement à une prestation ou à une restitution » et s'applique lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, une contribution n'a pas été perçue, a été remboursée, réduite ou remise (al.1) alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Aux termes de l'alinéa 2 de cet article, est assujetti au paiement ou à la restitution de la contribution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite.

Il en découle que l'assujettissement d'une personne au paiement de la contribution est subordonné aux conditions suivantes : (i) infraction à la législation administrative fédérale ; (ii) perte de l'impôt (non-paiement, réduction, remise ou remboursement injustifié) ; (iii) jouissance de l'avantage illicite<sup>11</sup>.

Analysons ces conditions d'application de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA en détails.

---

<sup>7</sup> Art. 67 al.1 LIA.

<sup>8</sup> Art. 103 LTVA.

<sup>9</sup> Art. 50 LT.

<sup>10</sup> Art. 182 al.4 LIFD, Circulaire no 21, N6.

<sup>11</sup> OESTERHELT/WEIDMANN, 624.

## 1.2.1 Conditions d'application

### 1.2.1.1 Infraction à la législation administrative fédérale.

La notion d'infraction au sens de l'art. 12 al. 1 DPA diffère de celle utilisée dans le droit pénal. En effet, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral<sup>12</sup>, pour que l'assujettissement au paiement après coup ou à la restitution de la contribution ait lieu, il suffit que les conditions objectives de l'infraction à la législation fiscale soient réunies, une faute ou la négligence ne faisant pas partie de ces conditions. Une telle application découle notamment de la dernière phrase de l'alinéa 1 de l'art.12 DPA: « *la contribution, le subside ou le montant non réclamé, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable* ». Par ailleurs, il n'est pas nécessaire qu'une procédure pénale réprimant ou constatant l'infraction soit initiée<sup>13</sup>.

Les infractions visées par l'art. 12 DPA sont celles qui occasionnent en une perte de l'impôt (que ce soit sous forme de non-paiement de la contribution, du remboursement, de la remise ou de la réduction indus de la contribution publique). Dans le cadre de l'impôt anticipé, cette atteinte est punissable soit à titre de soustraction d'impôt (art. 61 LIA), soit à titre d'escroquerie fiscale (art. 14 DPA, applicable par renvoi de l'art. 61 LIA) qui n'est autre que la soustraction d'impôt « astucieuse »<sup>14</sup>.

Ces infractions ont pour éléments constitutifs objectifs (i) l'atteinte portée aux intérêts financiers de l'Etat, (ii) le comportement illicite de l'auteur de l'infraction, et (iii) le lien de causalité entre le comportement de l'auteur et la perte subie par l'Etat<sup>15</sup>.

S'agissant de l'impôt anticipé, ces trois éléments sont, par exemple, pleinement réalisés par le simple fait que le contribuable omet de payer l'impôt à son échéance<sup>16</sup> (que ce soit sur les distributions décidées par une assemblée générale ou les prestations au profit des actionnaires ou de leurs proches qualifiées d'avantages appréciables en argent). C'est une conséquence de la procédure de l'auto-taxation applicable à l'impôt anticipé<sup>17</sup>, selon

---

<sup>12</sup> ATF 106 Ib 218, consid. 2c; arrêt du TF du 16 juillet 1996 *in* RDAF 1999 II 147, consid. 5a; arrêt du TF du 5 avril 1984 *in* RF 40/1985 p. 318, consid. 5.

<sup>13</sup> ATF 110 Ib 306 consid. 2c; ATF 106 Ib 218 consid. 2c; arrêt du TF du 5 avril 1984 *in* RF 40/1985 p. 318, 323 ; arrêt du TF du 16 juillet 1996 *in* RDAF 1999 II 147, 154 ; arrêt du TF du 6 décembre 2002 2A.452/2002 consid. 4.1.

<sup>14</sup> TORIONNE, 976 se référant à l'ATF 115 Ib 68, consid. 3a *in* JdT 1990 IV 85.

<sup>15</sup> TORIONNE, 938, 978.

<sup>16</sup> 30 jours après la naissance de la créance d'impôt anticipé (art. 16 al. 1 let. c LIA).

<sup>17</sup> TORIONNE, 939.

laquelle l'impôt anticipé doit être déclaré et payé spontanément, sans invitation de la part de l'administration fiscale (art. 38 al. 2 LIA).

Par conséquent, tout défaut de paiement de l'impôt anticipé à son échéance est suffisant pour être qualifié d'infraction au sens de l'art. 12 al. 1 DPA<sup>18</sup>.

### 1.2.1.2 Non-paiement de la contribution

Selon les termes de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, l'infraction à la législation administrative fédérale doit entraîner « à tort » une non-perception de la contribution ou en son remboursement injustifié. En d'autres termes, l'Etat doit subir une perte financière.

Selon TORIONNE, la soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 let. a (soustraction de montants d'impôt anticipé) et let. c (obtention d'un remboursement injustifié de l'impôt anticipé) LIA entraînent une perte de l'impôt<sup>19</sup>. En revanche, la let. b du même article (violation de l'obligation de déclarer une prestation imposable) ne sanctionne pas une perte de l'impôt mais « la mise en échec de la fonction de garantie de l'obligation fiscale en matière d'impôt anticipé »<sup>20</sup>. Autrement dit, en ne déclarant pas une prestation, le contribuable favorise la soustraction d'impôt par le bénéficiaire de cette prestation<sup>21</sup>.

Faut-il conclure que l'application de l'art. 12 DPA est acquise dans les deux premier cas (art. 61 let. a et let. c) et qu'elle est exclue dans le troisième (let. b) ? Telle est l'opinion de OESTERHELT<sup>22</sup>. Quant à nous, nous pensons qu'il convient de nuancer.

Examinons deux exemples :

*Exemple 1* : Une société anonyme suisse a pour activité de rendre des services à son actionnaire, une société industrielle suisse. Lors d'un contrôle mené par l'administration fédérale des contributions (AFC), la rémunération des services que la filiale perçoit de son actionnaire est qualifiée d'insuffisante. Le montant de la correction appliquée par l'AFC est soumis à l'impôt anticipé à titre de prestations appréciables en argent.

*Exemple 2* : Une société suisse omet de déclarer les prestations soumises à l'impôt anticipé afin de permettre à son actionnaire de soustraire ces prestations de l'impôt sur le revenu. L'infraction est détectée lors d'un contrôle par l'AFC.

Dans les deux cas, il s'agit de la soustraction d'impôt tombant sous l'art. 61 let a LIA (soustraction de montants à l'impôt anticipé). Toutefois, pour déterminer s'il s'agit en

---

<sup>18</sup> OESTERHELT/ WEIDMANN, 625 ; OESTERHELT, 838.

<sup>19</sup> TORIONNE, 940 ss.

<sup>20</sup> TORIONNE, 942.

<sup>21</sup> Idem.

<sup>22</sup> OESTERHELT/ WEIDMANN, 626.

l'espèce de la perte de l'impôt, nous considérons qu'il conviendrait d'examiner chaque situation au regard de l'art. 24 OIA. Autrement dit, on devrait se demander si la procédure de déclaration serait encore possible au moment où l'infraction est découverte car « *dans la mesure où l'un des cas visés par l'art. 24 al. 1 OIA est réalisé et que les conditions du second alinéa de cette disposition sont au surplus remplies [...], le contribuable dispose [...] d'un véritable droit à la procédure de déclaration* »<sup>23</sup>.

Sans entrer dans le détail des conditions d'application de l'art. 24 OIA, nous considérons que l'état de fait du premier exemple entre dans le champ d'application de l'art. 24 al. 1 let. a OIA. Dès lors, sous réserves des conditions de l'alinéa 2 du même article, la procédure de déclaration est envisageable dans ce cas. Quant à l'exemple 2, selon l'opinion du Tribunal administratif fédéral, l'application de l'art. 24 al. 1 let. a OIA doit être refusée dans un cas comme celui-ci<sup>24</sup>. La possibilité d'utiliser la procédure de déclaration, signifie, à notre avis, que l'infraction correspondante n'entraîne pas une perte de l'impôt, et vice versa. Dès lors, l'application de l'art. 12 DPA devrait être exclue dans le cas de l'exemple 1 et être possible pour l'exemple 2.

Dans tous les cas, une soustraction d'impôt anticipé occasionne en une perte de l'impôt lorsque la prestation imposable est faite au profit d'une personne domiciliée dans un Etat avec lequel la Suisse n'a pas conclu un traité permettant le dégrèvement partiel ou total de l'impôt prélevé sur les dividendes (ou sur les prestations assimilables aux dividendes). En revanche, lorsque l'impôt anticipé non perçu concerne une prestation destinée à une personne pouvant bénéficier des avantages d'une convention de double imposition (CDI) ou d'un traité équivalent, l'impôt ne devrait être considéré comme perdu que si l'obligation de payer l'impôt ne peut pas être exécutée par une procédure de déclaration.

A cet égard il convient de relever un durcissement de la pratique quand à l'application de la procédure de déclaration dans des relations internationales. En janvier 2011, le Tribunal fédéral a jugé<sup>25</sup> que le délai de 30 jours dont la société dispose pour déclarer l'opération imposable à l'AFC en vertu de l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses<sup>26</sup>, est un délai péremptoire (*Verwirkungsfrist*) et que ce délai passé, la

---

<sup>23</sup> Arrêt du TAF du 19 mars 2012 A-6170/2010 consid. 5.1.5 et les références citées.

<sup>24</sup> l'arrêt du TAF du 25 novembre 2008 A-1644/2006 consid. 2.2.1.2.

<sup>25</sup> Arrêt du TF du 19 janvier 2011, 2C.756/2010, consid. 2.2.

<sup>26</sup> Ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203).

société perd son droit d'utiliser une procédure de déclaration et doit payer l'impôt anticipé suisse en entier (35%). Le cas échéant, la déchéance du droit d'utiliser la procédure de déclaration ne porte pas préjudice au droit du bénéficiaire de demander le remboursement de l'impôt si le traité international le prévoit.

La décision du TF a fait l'objet de critiques<sup>27</sup> que nous rejoignons.

S'agissant de l'application de l'art. 12 DPA, les conclusions du Tribunal fédéral peuvent être interprétées dans le sens que le non respect du délai prévu pour déposer une déclaration est équivalent au non-paiement de l'impôt anticipé, autorisant l'application de la disposition en question.

### **1.2.1.3 Jouissance de l'avantage illicite**

Selon les termes de l'art. 12 al. 2 DPA, est assujéti au paiement de la contribution celui qui a obtenu l'avantage illicite. La présence d'une faute de la personne visée par l'art. 12 al. 2 DPA n'est pas une condition d'application de la disposition en question<sup>28</sup>. Par ailleurs, le fait que le bénéficiaire dispose d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé en vertu de la législation suisse ou d'un traité international, ne joue aucun rôle dans l'assujettissement du bénéficiaire au paiement ou à la restitution de l'impôt anticipé.

Il sied de relever que les questions relatives à la jouissance de l'avantage illicite (telles que, par exemple, la question de savoir qui est le bénéficiaire de la prestation litigieuse, la question de la compensation des créances, d'autres aspects dépendants des relations économiques entre le prestataire et le destinataire réel de la prestation) ne sont pas toujours du ressort de l'administration fiscale, et peuvent nécessiter l'intervention d'un juge civil<sup>29</sup>.

S'agissant de l'impôt anticipé, il est considéré que le bénéficiaire de la prestation a obtenu un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA s'il n'a pas supporté la charge de l'impôt anticipé<sup>30</sup> contrairement aux prescriptions de l'art. 14 al.1 LIA. Cela étant, une simple comptabilisation de la créance par le contribuable à l'encontre du destinataire de la prestation n'est pas suffisante pour remplir les exigences de l'art. 14 al. 1 LIA. L'impôt est considéré transféré lorsque son montant est imputé à la prestation imposable, ou bien lorsqu'il est remboursé *a posteriori* par le bénéficiaire de la prestation si le contribuable ne

---

<sup>27</sup> OESTERHELT 2011 ; MATTEOTTI.

<sup>28</sup> ATF 106 Ib 218, consid. 2c; arrêt du TF du 16 juillet 1996 *in* RDAF 1999 II 147, consid. 5a; RF 40/1985 p. 318, consid. 5.

<sup>29</sup> 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 460.

<sup>30</sup> RDAF 1981 p.325, 329.

l'avait pas déduit au moment de la prestation<sup>31</sup>. Notons également que le transfert de l'impôt peut être fait au moyen d'une déclaration de compensation<sup>32</sup>. Par contre, on ne peut pas présumer que le transfert a eu lieu en se basant sur le fait que le bénéficiaire disposait d'une créance à l'encontre du contribuable de l'impôt anticipé, même si cette créance aurait pu éventuellement être compensée par le montant d'impôt anticipé dû par le bénéficiaire<sup>33</sup>.

En revanche, si l'impôt anticipé a été mis à la charge du bénéficiaire de la prestation mais que l'impôt échu n'a pas été acquitté par le contribuable, l'application de l'art. 12 DPA vis-à-vis de ce bénéficiaire est exclue car son usage aurait entraîné le double paiement de l'impôt anticipé par le bénéficiaire<sup>34</sup>.

#### **1.2.1.4 Montant pouvant être réclamé**

L'art. 12 al. 1 DPA, conjointement à l'al. 2, fixe le montant pouvant être réclamé à la personne assujettie au paiement à la plus petite des deux valeurs suivantes:

- le montant de la contribution restant dû ;
- le montant de l'avantage illégitime tiré par le bénéficiaire de la prestation suite au non-paiement de l'impôt.

S'agissant de l'impôt anticipé, le montant de la contribution est calculé au taux de 35% sur la prestation imposable, à déduction des éventuels paiements déjà effectués par le contribuable.

La méthode dite « brut pour net » n'est pas utilisable ici pour le calcul de l'impôt. En effet, selon cette méthode, l'administration fiscale considère que le contribuable a transféré l'impôt anticipé au bénéficiaire comme cela se doit en vertu de l'art. 14 al. 1 LIA et que la prestation effectivement versée au bénéficiaire était nette d'impôt et représentait 65% de la prestation totale<sup>35</sup>. Etant donné la présomption du transfert de l'impôt, l'assujettissement au paiement de l'impôt en vertu de l'art. 12 al. 2 DPA est exclu.

---

<sup>31</sup> Dans ce sens, RDAF 1984 p. 372, 377 consid. 3b.

<sup>32</sup> RDAF 1983 p. 28.

<sup>33</sup> Arrêt du TF du 11 juin 1982 consid. 3 c *in* Archives 52, 382 et *in* RDAF 1984 p. 372, 378.

<sup>34</sup> RDAF 1983 p.28, 39.

<sup>35</sup> TORIONNE, 952.

Dans le contexte international, à notre avis, si un examen sommaire<sup>36</sup> permet de démontrer que la personne assujettie au paiement de l'impôt sur base de l'art. 12 al. 2 DPA est en droit de bénéficier des avantages d'une CDI (ou d'un autre traité ayant des effets équivalents), le taux de l'impôt applicable devrait être fixé en vertu de cette CDI.

S'agissant de l'avantage illégitime procuré au destinataire de la prestation par le non-paiement des contributions dues, il peut consister tant en l'augmentation des actifs (ou en leur non-diminution) qu'en la diminution des passifs (ou en leur non-augmentation)<sup>37</sup>. Au regard de l'impôt anticipé, cet avantage équivaut au montant que le contribuable aurait dû retenir de la prestation au moment de son versement (il s'agit donc de l'augmentation induite des actifs).

Pour le reste, notons que l'art. 12 al. 2 DPA n'instaure pas de solidarité si plusieurs personnes se trouvent assujetties au paiement. Dès lors, le montant de l'avantage indu doit être calculé individuellement pour chaque bénéficiaire de la prestation litigieuse<sup>38</sup>.

Le montant des intérêts de retard échus en vertu de l'art. 16 al. 2 LIA sur une créance d'impôt anticipé non-acquittée, ne représente pas un avantage illégitime pour le bénéficiaire de la prestation, car seul le contribuable en est redevable<sup>39</sup>. Partant, malgré une référence directe aux intérêts pouvant être exigés en vertu de l'art. 12 DPA, les intérêts échus ne peuvent pas être réclamés au bénéficiaire de la prestation imposable. Cela étant, il est toutefois admis qu'une créance pécuniaire de droit public porte intérêt lorsque son débiteur se trouve en demeure<sup>40</sup>. Dès lors, à défaut de pouvoir se baser sur l'art. 16 al. 2 LIA, l'administration fiscale est en mesure de réclamer les intérêts à partir du moment où elle porte à la connaissance des intéressés sa décision d'assujettir le destinataire de la prestation au paiement de la contribution. En revanche, il a été jugé que la demande des intérêts moratoires au bénéficiaire de la prestation imposable peut être basée sur l'art. 12

---

<sup>36</sup> Le même examen qui est poursuivi par l'administration fiscale lors de la demande d'exécuter l'obligation de paiement par une procédure de déclaration. S'agissant de l'étendue de l'examen, voir l'arrêt du TF 2C\_551/2009 consid. 3.4 et des références citées.

<sup>37</sup> ATF 110 Ib 310 consid. 2c; arrêt du TF A.490/1984 du 20 décembre 1985 consid. 3c; arrêt du TAF A-6252/2007 consid. 4.2 *in* RDAF 2009 II 198, 203.

<sup>38</sup> ATF 119 IV 17 consid. 2b dont les conclusions peuvent s'appliquer au cas d'espèce.

<sup>39</sup> Arrêt du TF 2C\_188/2010 consid. 7.1 *in* RDAF 2011 II 450, 470.

<sup>40</sup> Arrêt du TF 2C\_188/2010 consid. 7.2.1 *in* RDAF 2011 II 450, 471 et les références citées .

al. 1 et 2 DPA lorsque cette demande est relative à la restitution de l'impôt remboursé indûment<sup>41</sup>.

### **1.2.2 Nature de la responsabilité en vertu de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA**

L'art. 12 al. 1 et 2 DPA permet d'assujettir au paiement de la contribution une personne autre que le contribuable. Notons que l'assujettissement d'un tiers au paiement de la dette fiscale n'éteint pas la dette du contribuable dont la responsabilité reste fondée sur la loi fiscale spéciale<sup>42</sup>. Partant, l'application de plusieurs normes légales entraîne une situation dans laquelle deux débiteurs (ou plus) répondent d'une seule et même dette.

Dans ce contexte, lorsque la dette fiscale n'a pas été payée à son échéance, est-il envisageable pour le fisc de rechercher directement le bénéficiaire de la prestation sans demander le paiement de la contribution au contribuable. En d'autres termes, existe-il une solidarité légale entre les débiteurs de la dette fiscale ?

Selon le principe général formulé dans l'art. 143 al. 2 CO, la responsabilité solidaire ne peut être admise que s'il existe une base légale expresse. C'est pourquoi, à défaut de toute indication dans la DPA, la réponse à la question posée dépendra des règles établies dans la loi fiscale régissant la contribution dont le paiement est demandé sur base de l'art. 12 DPA. S'agissant de l'impôt anticipé, la LIA ne prévoit une responsabilité solidaire que dans le cadre de la liquidation de la société (art. 15 LIA). Par conséquent, l'assujetti au paiement de l'impôt en vertu de l'art. 12 al. 2 DPA (autre que le contribuable) ne répond solidairement avec celui-ci de la dette fiscale que dans le cas où il joue le rôle d'un liquidateur de la société. Toutefois, dans ce cas, l'application de l'art. 12 al. 2 DPA n'a pas de portée propre car la responsabilité du liquidateur pour le paiement de l'impôt peut être basée sur les dispositions de la LIA prévues à cet effet.

L'absence de solidarité signifie que le fisc doit d'abord s'adresser au contribuable pour recouvrer l'impôt anticipé. En cas d'insuccès et une fois les moyens contre le contribuable épuisés, le fisc peut demander le paiement de l'impôt litigieux au bénéficiaire en se basant sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA.

On peut se poser la question du bien-fondé de cette démarche : le recouvrement de l'impôt anticipé pourrait être compromis si l'autorité fiscale doit mettre en œuvre tout l'arsenal légal dont elle dispose contre le contribuable avant de pouvoir s'adresser au bénéficiaire de

---

<sup>41</sup> Arrêt du TF du 8 juin 2007 2A\_660/2006 *in* RDAF 2008 II 536.

<sup>42</sup> Le contribuable peut également être assujetti au paiement de la contribution sur base de l'art. 12 al. 2 DPA.

la prestation. Or, financièrement, c'est de toute façon le bénéficiaire qui doit supporter l'impôt au final.

Malgré tout, la lettre de la loi est claire, admettre que le fisc soit en droit de requérir du bénéficiaire le paiement de l'impôt anticipé sans passer par le contribuable serait admettre *de facto* la responsabilité solidaire entre les deux sujets fiscaux. Une telle application serait contraire à la volonté du législateur qui a autorisé à recourir directement contre le bénéficiaire de la prestation seulement si le contribuable est en faillite ou si, dans une poursuite engagée contre lui, une saisie est requise (art. 46 al. 1 LIA qui, selon le TF « *constitue une exception au principe suivant lequel en matière d'impôt anticipé il n'existe des rapports directs entre le fisc et le bénéficiaire de la prestation imposable qu'au moment du remboursement de l'impôt* »<sup>43</sup>).

Le fisc dispose d'autres moyens permettant de sauvegarder ses droits. Il est communément admis que l'administration fiscale est en droit de demander des sûretés pour les impôts, intérêts et frais (l'art. 47 al. 1 LIA) aux personnes assujetties au paiement de l'impôt anticipé sur base de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA<sup>44</sup>. Dans ce cadre, une procédure simplifiée est octroyée à l'administration fiscale : une analyse *prima facie* est suffisante pour justifier la demande de sûretés. Pour que la demande de sûreté soit valable, il suffit que la créance fiscale paraisse vraisemblable et que le montant exigé ne soit pas manifestement surfait<sup>45</sup>. En outre, lorsque la demande de sûretés se fonde sur l'art. 47 al. 1 let. a ou b LIA, celle-ci fait office d'ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite<sup>46</sup> sans que cette ordonnance puisse être contestée (art. 47 al. 2 LIA), seul étant admissible le recours contre la demande de sûretés.

En outre, si le bénéficiaire de la prestation litigieuse est un résident fiscal suisse, rien n'empêche au fisc suisse de soumettre le montant de la prestation imposable à l'impôt sur le bénéfice (impôt sur le revenu).

A notre connaissance, le grief relatif à la nature de la responsabilité du bénéficiaire de la prestation imposable n'a pas fait l'objet d'un examen par le Tribunal fédéral. Il semble que les recourants admettent sans contestation le droit du fisc de fonder ses prétentions sur

---

<sup>43</sup> Tribunal fédéral, 20 février 1981, X. c. AFC consid. 6c - Archives 50, 312 *in* RDAF 1983 p. 28, 36.

<sup>44</sup> ATF 104 Ib 286 consid. 7; Archives 55 p. 285 consid. 2d; RDAF 1981 p. 325 consid. 7; RDAF 1982 p. 197 consid. 2c; RDAF 1988 p. 40 consid. 2; RDAF 1989 p. 271 consid. 2; OESTERHELT/ WEIDMANN, 634.

<sup>45</sup> Arrêt du TF du 26 mars 1987 consid. 2 *in* Archives vol. 56, p. 203 et s. et RDAF 1989 p. 271.

<sup>46</sup> RS 281.1.

l'art. 12 al. 1 et 2 DPA sans essayer préalablement de recouvrer l'impôt auprès du débiteur légal.

### **1.2.3 Prescription de l'action sous l'angle de l'art. 12 DPA**

Aux termes de l'art. 12 al. 4 DPA, l'action fondée sur l'art. 12 DPA ne se prescrit pas tant que l'action pénale et l'exécution de la peine de l'infraction en question ne sont pas prescrites. Deux conclusions peuvent être tirées de cette disposition. Premièrement, les actions fondées sur l'art. 12 DPA ne sont pas soumises aux règles de la prescription établies dans la loi fiscale de la contribution en question, mais sont régies par des dispositions spéciales applicables aux infractions entrant dans le champ de la DPA<sup>47</sup>. Deuxièmement, vu que l'art. 12 al. 2 DPA peut viser une personne autre que le contribuable dont la dette fiscale est soumise à la réglementation établie dans la LIA, il est possible que la dette du premier soit prescrite avant la dette du second et vice versa.

Notons que la durée du délai de prescription varie en fonction de la qualification de l'infraction correspondante (une soustraction d'impôt qualifiée de contravention ou une escroquerie fiscale qualifiée de délit<sup>48</sup>) et, curieusement, le délai de prescription relatif aux délits fiscaux (art. 14 à 17 DPA) est plus court que celui applicable aux contraventions fiscales (art. 97 ss CP sur renvoi de l'art. 2 DPA et de l'art. 333 al. 1 CP, respectivement l'art. 11 al. 2 DPA et l'art. 333 al. 6 let. b CP)<sup>49</sup>.

Cette différence de délais de prescription peut, à notre avis, entraîner des difficultés supplémentaires d'ordre procédural dans l'application des normes légales. En effet, comme nous avons vu plus haut, la naissance de la dette fiscale en vertu de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA ne nécessite pas l'ouverture de la procédure pénale, il suffit que les conditions objectives de l'infraction soient réunies. Vu qu'en cas de non paiement de la contribution (condition objective), on peut être en présence tant de la soustraction fiscale que de l'escroquerie fiscale, l'application des règles de prescription nécessitera une décision spéciale constatant et qualifiant l'infraction (ce qui nous semble être impossible en dehors de la procédure pénale).

---

<sup>47</sup> RDAF 89 p. 271 consid. 5 ; VPB 2006 Nr. 60 S. 960 consid. 3b ; OESTERHELT/WEIDMANN, 632-633.

<sup>48</sup> Sur la distinction entre contraventions et délits fiscaux, voir LAMPERT 164.

<sup>49</sup> Au sujet de la problématique relative à la prescription des actions pénales, voir LANGLO, 444 ; OESTERHELT/WEIDMANN, 632-633.

#### **1.2.4 Droit au remboursement de l'impôt anticipé**

Dans la mesure où les conditions de l'art. 21 ss LIA ou des dispositions correspondantes d'un traité international applicable sont réunies, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne doit pas être altéré par le fait que le bénéficiaire de la prestation est assujéti au paiement de la contribution en vertu de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA. Le délai de prescription pour déposer une demande de remboursement est réglé par l'art. 32 al. 1 et 2 LIA<sup>50</sup> qui pourrait être appliqué par analogie.

#### **1.3 Application de l'art. 46 LIA**

Aux termes de l'art. 46 LIA, lorsque le contribuable assujéti à l'impôt anticipé est déclaré en faillite ou si, dans une poursuite engagée contre lui, la saisie est requise, son droit de recours contre le bénéficiaire de la prestation soumise à l'impôt anticipé, passe à l'Etat, à concurrence du montant de l'impôt non encore payé.

Cette norme, existant depuis l'entrée en vigueur de la LIA en 1965, permet à l'administration fiscale, tout comme pour les dispositions de l'art. 12 DPA (dont l'entrée en vigueur est postérieure à celle de la LIA), d'agir à l'encontre du bénéficiaire de la prestation soumise à l'impôt anticipé.

Notons, que le champ d'application de l'art. 46 LIA, très spécifique, s'apparente à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA: les deux normes légales visent les situations où le contribuable a omis de payer l'impôt anticipé; elles ne sont applicables que si l'impôt anticipé n'a pas été valablement transféré au bénéficiaire; le montant réclamé en vertu des deux normes ne peut excéder le montant de l'impôt non perçu. Cependant, l'art. 46 LIA ne fait ni double emploi avec les dispositions correspondantes de l'art. 12 DPA ni ne constitue une *lex specialis* à la règle générale de l'art. 12 DPA. Les dispositions de l'art. 46 LIA permettent à l'Etat de sauvegarder ses droits là où l'action en paiement sur base de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA pourrait échouer.

En effet, en absence des dispositions de l'art. 46 LIA, une créance d'impôt anticipé exigible du bénéficiaire de la prestation serait tombée dans la masse de la faillite du contribuable insolvable (art. 197 LP). Si le bénéficiaire se libérait de sa dette, le montant payé serait affecté au paiement des créanciers du failli en fonction de leurs privilèges. Etant donné que le droit suisse ne connaît pas, en principe, le droit de préférence dans la

---

<sup>50</sup> L'art. 32 LIA s'applique également par analogie aux demandent de remboursements basées sur les CDI (OSTERHELT, 842).

faillite en faveur des créances d'impôt<sup>51</sup>, la créance de l'Etat serait colloquée à la dernière classe. En conséquence, son paiement dépendrait de l'état des dettes du failli des classes supérieures. Quant à l'action à l'encontre du bénéficiaire sur base de l'art. 12 al. 2 DPA, elle serait impossible du fait que dans la situation présente, l'impôt avait été mis à charge du bénéficiaire.

L'art. 46 LIA vise à pallier le risque décrit. Qui plus est, le but de la norme est d'éviter des situations telles que celles où l'Etat, sans être en mesure de récupérer la créance d'un contribuable insolvable, doit toutefois restituer la totalité de l'impôt anticipé au bénéficiaire de la prestation lorsque ce dernier le requiert (sous réserves d'autres conditions applicables) après avoir acquitté sa dette à la masse de la faillite dudit contribuable<sup>52</sup>.

### **1.3.1 Conditions de l'application de l'art. 46 LIA**

#### **1.3.1.1 Faillite du contribuable**

La disposition s'applique uniquement lorsque la faillite est déclarée ou qu'une saisie est requise contre le contribuable défaillant. Dans un arrêt ancien, le Tribunal Fédéral a précisé que le législateur a expressément restreint le champ d'application de l'art. 46 al. 1 LIA à la faillite et a refusé de l'étendre aux cas d'octroi de sursis concordataire<sup>53</sup>.

#### **1.3.1.2 Nature de la créance récursoire et son transfert à l'Etat**

L'art. 46 al. 1 LIA établit un transfert automatique vers l'Etat d'une créance d'impôt anticipé que le contribuable insolvable possède à l'encontre du destinataire de la prestation soumise à l'impôt. La créance en question est une créance récursoire qui naît lorsque le contribuable, au moment de la prestation, renonce d'imputer à celle-ci le montant de l'impôt (cette renonciation peut être due tant à l'omission du contribuable qu'à la nature de la prestation rendant l'imputation de l'impôt impraticable)<sup>54</sup>.

La créance récursoire est fondée sur le droit public<sup>55</sup>. Elle résulte de l'obligation du débiteur légal de l'impôt anticipé (art. 14 al. 1 LIA) de transférer la charge de l'impôt sur

---

<sup>51</sup> Mise à part des créances fiscales au sens de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA (art. 219 al. 4 let e LP).

<sup>52</sup> ATF 96-I-675/676; Tribunal fédéral, 20 février 1981 consid. 4 - Archives 50, 312 *in* RDAF 1983 p. 28, 34; message du Conseil fédéral du 18 octobre 1963, FF 1963 II 937, 1572.

<sup>53</sup> RDAF 1983 p. 28, 35.

<sup>54</sup> Arrêt du TF du 24 janvier 2011 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 459.

<sup>55</sup> Arrêt du TF du 16 septembre 1974 - Archives 44, 318 *in* RDAF 1976 p. 389, 391 ; 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 458.

le destinataire de la prestation. La nature publique de la créance récursoire suppose l'application des règles du droit public aux différents aspects de cette créance ainsi que la compétence de l'administration fiscale de décider de l'existence, du montant, ou encore de l'exigibilité de la créance récursoire<sup>56</sup>.

Il sied toutefois de relever les limites de la compétence des organes administratifs : le transfert de l'impôt anticipé au destinataire de la prestation fait soulever des questions de droit privé, comme par exemple, si la dette née en vertu de l'art. 14 al. 1 LIA a été payée, compensée ou frappée de prescription<sup>57</sup>. Selon le Tribunal fédéral, l'administration fiscale peut trancher des questions préjudicielles de droit civil liées à la créance récursoire dans la mesure où la réponse à ces questions est claire. En revanche, si elles demandent une analyse plus approfondie, ces questions devront être renvoyées vers un juge civil. Les questions qui ne ressortent pas de la compétence de l'administration fiscale sont, notamment, celles qui sont liées à l'identité du bénéficiaire de la prestation<sup>58</sup>.

Le transfert de la créance récursoire vers l'Etat ne change pas la nature de la créance, ni les compétences de l'Etat pour des questions relatives à cette créance. L'art. 46 LIA limite toutefois le montant pouvant être réclamé auprès du débiteur à concurrence du montant le plus petit des deux :

- le montant de l'impôt restant dû, ou
- le montant de l'impôt restant à transférer au destinataire de la prestation<sup>59</sup>.

Du reste, la cession légale d'une créance (*i.e.* produite en vertu d'une disposition légale) est, en principe, soumise au même régime que la cession d'une créance conventionnelle<sup>60</sup> et est régie par le Code des obligations art. 164-174 CO. Le débiteur est en droit d'opposer à l'Etat les objections et les exceptions qu'il avait à l'encontre du créancier initial sauf si ces exceptions sont exclues par la loi. Ainsi, dans un arrêt ancien, le Tribunal fédéral a jugé que dès l'ouverture de la faillite, le débiteur n'est plus en droit de compenser sa dette avec une créance qu'il avait à l'encontre du créancier initial. Cette décision est basée sur l'art.

---

<sup>56</sup> 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 458.

<sup>57</sup> 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 460.

<sup>58</sup> 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II p. 450, 460.

<sup>59</sup> Nous renvoyons à cet égard aux développements correspondants concernant le montant pouvant être réclamé en vertu de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA.

<sup>60</sup> TERCIER, 1672.

125 al. 3 CO selon lequel les créances de droit public en faveur de l'Etat ne peuvent être compensées que sur consentement du créancier<sup>61</sup>.

### 1.3.1.3 Prescription de la créance

La LIA ne prévoit pas spécifiquement de délai de prescription pour exercer le droit de recours sur la créance transférée à l'Etat en vertu de l'art. 46 al. 1 LIA. Selon les principes généraux applicables à la cession des créances, le nouveau titulaire de la créance doit se conformer au délai de prescription de la créance cédée<sup>62</sup>. Dans un arrêt de 1974, le Tribunal fédéral a jugé que « *le délai de prescription pour la créance de recours n'est ni plus long ni plus court que pour la créance fiscale, mais qu'il est de même durée, donc également de cinq ans, et qu'il commence à courir dès l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue* »<sup>63</sup>. Le délai de cinq ans auquel se réfère le Tribunal fédéral est établi dans l'art. 17 al. 1 LIA. L'al. 3 du même article prévoit que ce délai peut être interrompu chaque fois qu'un acte tendant à recouvrer la créance est porté à la connaissance de la personne tenue au paiement. Une telle interruption de la prescription est également possible pour la créance récursoire. En effet, à défaut d'une telle application, l'exercice du droit du contribuable à faire valoir une créance récursoire auprès du bénéficiaire serait compromis, car la créance récursoire se prescrirait bien avant la prescription de la créance fiscale du contribuable. Pour que l'interruption ait lieu, l'acte tendant au recouvrement de la créance doit être porté à la connaissance du bénéficiaire de la prestation. A cet égard, non seulement les actes officiels de l'administration fiscale ont un effet d'interruption de la prescription, mais également les actes du contribuable destinés à faire valoir la créance récursoire<sup>64</sup>.

Pour le surplus, nous nous référons à nos développements concernant l'application de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA.

---

<sup>61</sup> Arrêt du TF du 16 décembre 1970 consid. 4 - Archives 40, 59 *in* RDAF 1972 p. 99, 105.

<sup>62</sup> TERCIER, 1704.

<sup>63</sup> Arrêt du TF du 16 septembre 1974 - Archives 44, 318 *in* RDAF 1976 p. 389, 394.

<sup>64</sup> Arrêts du TF 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 consid. 5.3.3 *in* RDAF 2011 II p. 450, 464.

## Chapitre 2 Responsabilité de garantie

### 2.1 Positionnement du problème

Les dispositions de l'art. 15 LIA ou encore celles de l'art. 55 LIFD constituent une autre base légale permettant au fisc de s'adresser à une personne tierce pour le paiement de l'impôt dû par le contribuable. Le fondement de cette responsabilité réside dans le fait que lorsque le tiers dispose d'un pouvoir de contrôle tant sur les actes que sur les biens du contribuable et, par ce biais, sur l'aptitude de ce dernier à payer l'impôt<sup>65</sup>, alors le tiers peut répondre de la dette du contribuable à titre de garantie<sup>66</sup>.

Cette garantie n'existe pas à tout moment, elle ne peut être appelée qu'en cas de dissolution du contribuable ou s'il quitte la Suisse. L'introduction de la garantie dans ces situations est logique : il y a un risque qu'avec la disparition du contribuable, les impôts non encore acquittés resteront impayés sans possibilité de les recouvrer. A noter également le but incitatif de ces normes : pour ne pas être appelé à titre de garant, le tiers intéressé doit exercer son pouvoir de sorte que le contribuable acquitte les impôts dus avant de disparaître<sup>67</sup>.

Les lois fiscales (tant la LIA que la LIFD) ne règlent pas le régime de la garantie d'une manière exhaustive. Les lois indiquent uniquement que la responsabilité du garant est solidaire et qu'il peut en être libéré s'il prouve sa diligence dans la gestion des affaires ayant trait aux impôts.

Les nombreuses décisions de la jurisprudence, ainsi que les développements de la doctrine ont comblé les lacunes du règlement légal de la garantie. Les trois caractéristiques principales de la responsabilité instaurée par l'art. 15 LIA sont les suivantes :

- il s'agit d'une responsabilité *accessoire*, car elle n'existe que pour autant que la dette du contribuable existe et soit exigible<sup>68</sup> ;
- la garantie ne repose pas sur une notion de faute<sup>69</sup> ;

---

<sup>65</sup> STOYANOV, 825 ; OBERSON, Responsabilité, 294 et les références citées.

<sup>66</sup> ASA 47 S. 541, 552.

<sup>67</sup> ATF 106 Ib 375 consid. 2b/aa; arrêt du TF du 9 mai 2006 2A.342/2005 consid. 4.2; PFUND, ad art. 15 LIA; BEGUELIN, 539 ; arrêt du TAF A-831/2007.

<sup>68</sup> OBERSON, 295.

<sup>69</sup> OBERSON, 294 ; STOYANOV, 823.

- cette garantie peut être actionnée même en absence de toute action de recouvrement d'une dette à l'encontre du contribuable (en vertu de l'application de l'art. 143 CO à titre supplétif)<sup>70</sup>.

Dans la présente étude nous analyserons les règles d'application de la responsabilité de la garantie découlant des dispositions de l'art. 15 LIA. Nous n'invoquerons les règles de l'art. 55 LIFD que dans le cas où elles diffèrent sensiblement de celles de la LIA.

## **2.2 Garantie dans le cadre de l'impôt anticipé**

### **2.2.1 Liquidation de la société**

#### **2.2.1.1 Etat de faits**

Aux termes de l'art. 15 LIA, la personne pouvant être appelée à titre de garant est celle qui est chargée de la liquidation de la société-contribuable.

La liquidation d'une société est un processus consistant à transformer en liquidité tous les actifs de la société dissoute afin de payer les dettes sociales et de distribuer le solde aux associés de cette société. Formellement, la procédure de liquidation suppose des actes officiels tels qu'une décision formelle de l'Assemblée générale de dissoudre la société, l'annonce au Registre du commerce, la nomination d'un liquidateur, l'appel aux créanciers de la société, etc. La radiation de la société du Registre du commerce marque la fin de la procédure de liquidation et la fin de la vie de la société.

Le terme « liquidation » au sens de l'art. 15 LIA embrasse non seulement ce processus formel, mais également une liquidation factuelle, lorsque, sans qu'aucun acte formel ne soit accompli, la société est vidée de sa substance économique à tel point qu'elle n'est plus en mesure de mener une activité commerciale<sup>71</sup>. Sans être dissoute formellement, la société cesse son existence économique et, à la fin, ne représente qu'une enveloppe juridique vide.

#### **2.2.1.2 Naissance de la responsabilité de garant**

La liquidation (tant formelle que factuelle) est un ensemble d'opérations sur une période donnée qui mène à la disparition de la société. Aux fins d'application de l'art. 15 LIA, il est prépondérant de déterminer la date du début de la liquidation car c'est seulement à partir de ce moment que la responsabilité de garantie prend naissance<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> OBERSON, 302.

<sup>71</sup> ATF 115 IB 274 consid. 10 p.280 ; arrêt du TF du 3 février 2010 2C\_695/2010 consid. 2.2 ; DANON, 207, OBERSON, 298.

<sup>72</sup> Art. 15 LIA *in fine* ; STOYANOV, 831.

A noter qu'une décision formelle marquant le début du processus de liquidation formelle peut être ignorée au profit des faits tendant au processus de la liquidation factuelle déjà commencée<sup>73</sup>. Dès lors, tant pour une liquidation formelle, que dans le cas de la liquidation de fait, il convient de scruter les actes de la société afin d'identifier l'opération qui marque le départ de la liquidation<sup>74</sup>. Il est évident que cet exercice n'est pas des plus faciles. La tâche semble être d'autant plus compliquée que les opérations doivent être analysées du point de vue de la situation qui prévalait au moment de leur réalisation. Le Tribunal fédéral relève dans un arrêt récent en se référant à GIGER<sup>75</sup> et à MÜLLER<sup>76</sup> que « *de nombreux actes peuvent apparaître rétrospectivement comme des étapes d'une liquidation alors qu'au moment même de leur accomplissement, ils peuvent être considérés comme une gestion normale. Il n'y a pas n'importe quel acte de gestion qui s'avère ultérieurement inapproprié qui peut être considéré comme le début d'une liquidation factuelle* »<sup>77</sup>.

Les opérations qui ne relèvent pas d'un acte de liquidation sont celles qui ne se trouvent pas dans un rapport de causalité adéquate avec la dissolution de la société<sup>78</sup>. Cela étant, les opérations de la société doivent être examinées au regard des traits caractéristiques propres au processus de liquidation, ces caractéristiques consistant principalement en l'abandon de l'activité commerciale (ou en sa diminution considérable), en la réalisation des actifs (leur « liquéfaction »<sup>79</sup>) sans réinvestissement des valeurs dégagées, et, par la suite en la distribution de la substance à l'actionnaire.

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se pencher à maintes reprises sur l'analyse des circonstances relevant du départ de la liquidation de la société. Il considère qu'une liquidation commence au moment où la société liquide ses actifs et perd sa substance<sup>80</sup> (« *un acte de disposition de biens ne peut plus être considéré comme une transaction*

---

<sup>73</sup> Tel est notamment l'état de fait de l'arrêt du TF du 19 décembre 1980 publié dans ASA 50 435 ; de l'arrêt du TF du 19 avril 2011 2C\_868/2010 publié dans RDAF 2012 II 152 ou encore de l'arrêt du TF du 9 juillet 2012 le TF 2C\_499/2010.

<sup>74</sup> STOYANOV, 836 qui toutefois considère qu'un liquidateur ne pourrait pas exciper du fait que la liquidation a commencé postérieurement à une décision formelle correspondante pour se décharger de sa responsabilité.

<sup>75</sup> GIGER, 6.

<sup>76</sup> MÜLLER, 143.

<sup>77</sup> RDAF 2012 II 152, 157.

<sup>78</sup> CRC 2000-071 consid. 4cc in JAAC 65.113.

<sup>79</sup> STOYANOV, 837 se référant à WETTENSCHWILER, 13.

<sup>80</sup> ATF 115 Ib 393 ; ATF 115 Ib 274 ; arrêt du TF du 9 mai 2006 2A\_342/2005.

*commerciale ordinaire, mais constitue une opération qui vide la société* »<sup>81</sup>), ou bien au moment où elle abandonne toute son activité<sup>82</sup>, ou quand elle transfère toute son activité à une autre personne<sup>83</sup>. En d'autres termes, selon le Tribunal fédéral, il convient de chercher des indices objectifs du départ de la liquidation, la volonté de liquider la société (élément subjectif) n'étant pas déterminante<sup>84</sup>. Cette vision du Tribunal fédéral est critiquée par la doctrine<sup>85</sup>. A noter toutefois que cette manière de procéder peut s'avérer favorable pour le liquidateur : le plafond de la responsabilité du liquidateur peut être considérablement abaissé si entre deux opérations successives pouvant être qualifiées de début de liquidation de fait (par exemple, vente de l'activité commerciale en deux étapes avec une période plus ou moins longue entre les deux opérations), à défaut de chercher la volonté de liquider la société, c'est la deuxième opération qui doit être vue comme déterminante car c'est bien après cette opération que la société n'a plus d'activité. Toutefois, il ne nous semble pas exclu dans ce cas le fisc et les instances judiciaires puissent « changer leur fusil d'épaule » et considérer que dans ces circonstances la volonté de liquider la société s'avère déterminante.

### **2.2.1.3 Cercle des personnes pouvant être appelées à titre de garant**

S'agissant des personnes dont la garantie est engagée, l'art. 15 al 1 let. a LIA mentionne des « *personnes chargées de la liquidation* ». La loi ne vise pas un organe social particulier, mais les personnes ayant joué individuellement un rôle dans la liquidation<sup>86</sup>. Le principe applicable à cet égard a été développé dans l'arrêt du Tribunal fédéral publié dans ATF 115 Ib 274 : est liquidateur celui qui, sans égard à une position formelle qu'il occupe au sein de la société, en toute indépendance, participe aux décisions de la société et aux opérations de liquidation entraînant le prélèvement de l'impôt anticipé<sup>87</sup>. En revanche, n'est pas un liquidateur celui qui, bien que sachant que la société doit être liquidée, exécute

---

<sup>81</sup> Arrêt du TF du 17 février 1978 in Archives 47, 541 in RDAF 1979 80, 83.

<sup>82</sup> Arrêt du TF du 19 avril 2011 2C\_868/2010 in RDAF 2012 II 152.

<sup>83</sup> Arrêt du TF du 9 juillet 2012 2C\_499/2011.

<sup>84</sup> Arrêt du TF du 19 avril 2011 2c\_868/2010 consid. 4.5 in RDAF 2012 II 152.

<sup>85</sup> MÜLLER, 143; BEGUELIN, 546, DANON, N19.

<sup>86</sup> Arrêt du TF du 9 juillet 2012 le TF 2C\_499/2010 et les références citées.

<sup>87</sup> Consid. 14c; OBERSON, 300.

uniquement en qualité d'employé ou de mandataire (p. ex. comme avocat ou fiduciaire) des tâches dépendantes<sup>88</sup>.

En se basant sur ce principe, on peut ratisser très large pour déterminer le cercle des personnes garantes au sens de l'art. 15 al. 1 let. a LIA : toute personne ayant un pouvoir d'engager la société (disposant de droit de signature et inscrite dans le Registre du commerce à titre de liquidateur, administrateur ou autre) ainsi que les actionnaires et leurs proches dans la mesure où ils participent ou influencent les prises de décision dans la société ou effectuent les actes de disposition entraînant le prélèvement de l'impôt anticipé.

#### **2.2.1.4 Limites de responsabilité du garant**

L'art. 15 LIA établit des limites à la responsabilité des liquidateurs de la société : d'une part, le garant ne répond que des créances d'impôt, des intérêts et des frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant sa gestion ; d'autre part, le garant n'est responsable que jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Par ailleurs, la responsabilité du garant s'éteint s'il peut établir qu'il a fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance. Nous analyserons ces limites.

##### **(i) Créances d'impôt dont le garant répond**

La responsabilité porte tant sur les créances devenues exigibles lors de la gestion par l'intéressé que sur les créances d'impôts nées avant cette période, mais réclamées pendant cette gestion. Partant, il suffit qu'un seul des trois états de fait soit réalisé pour que la responsabilité soit engagée<sup>89</sup>. Dans le dernier arrêt rendu en application de l'art. 15 LIA, le Tribunal fédéral examine l'état de fait afin de déterminer quelles créances sont couvertes par la responsabilité du liquidateur<sup>90</sup>. En l'espèce, le Tribunal fédéral considère qu'un courrier de l'administration fiscale invitant la société à lui fournir des informations au sujet de transactions litigieuses est suffisant pour que l'administration ait « fait valoir » la créance au sens de l'art. 15 al. 2 LIA. Le Tribunal fédéral souligne que « *En ce qui concerne enfin la manière dont l'autorité doit faire valoir sa créance au sens de l'art. 15 al. 2 LIA, la loi n'exige aucune forme particulière. Il faut néanmoins que le contribuable puisse se rendre compte que l'autorité estime qu'un impôt est ou pourrait selon toute vraisemblance être dû* ».

---

<sup>88</sup> ATF 115 Ib 274, consid. 18; OBERSON, 300, Danon, N14.

<sup>89</sup> PFUND, ad. art. 15, N19 ; arrêt du TF du 19 avril 2011 2C\_868/2010 in RDAF 2012 II 152, 156.

<sup>90</sup> Arrêt du TF du 9 juillet 2012 2C\_499/2011 consid. 7.2.

S'agissant des créances nées avant que le liquidateur n'entre en fonction, les créances pouvant être réclamées sont celles qui sont nées au plus tôt cinq ans précédant la prise de fonction (art. 17 al.1 LIA) à condition que le fisc ne les ait pas fait valoir avant cette date. Les dispositions sur l'interruption de la prescription des créances d'impôt anticipé (art. 17 al. 3 LIA) ne peuvent s'appliquer ici car l'interruption présuppose que le fisc ait « fait valoir » la créance à l'encontre du contribuable avant que le liquidateur n'ait pris sa fonction.

Illustrons ce qui précède avec un exemple :

Société A SA transfère une partie de son activité commerciale à son actionnaire, société B SA. L'administration fiscale est intéressée par la nature de l'opération et invite A SA à produire des informations à ce sujet. L'administration mentionne notamment, qu'à défaut de réponse à sa requête, l'opération sera qualifiée de prestation appréciable en argent sujette à l'impôt anticipé. A SA présente l'information exigée. Une année plus tard, A SA transfère à titre de dividende un immeuble à son actionnaire. Le transfert est effectué à la valeur comptable, l'impôt anticipé est réglé par une procédure de déclaration. Le même mois, A SA vend à son actionnaire la partie restante de son activité. Peu de temps après la société est formellement liquidée, l'administrateur de la société est inscrit au registre du commerce à titre de liquidateur. Après avoir effectué toutes les formalités nécessaires, l'excédent de liquidation est distribué aux actionnaires, l'obligation de payer l'impôt anticipé est remplacée par une déclaration. Suite à la demande de radiation de la société du registre du commerce, l'administration fiscale produit les trois créances d'impôt anticipé suivantes en faisant valoir la responsabilité du liquidateur : 1) une créance relative à l'opération de transfert d'une partie de l'activité à l'actionnaire ; 2) une relative au transfert de l'immeuble ; et 3) une relative au transfert de la partie restante de l'activité. Pour les trois opérations en cause, l'administration considère qu'elles ont été effectuées en violation du principe de pleine concurrence.

On pourrait considérer dans ce cas d'espèce que la liquidation factuelle a commencé avant la liquidation formelle. Selon l'état jurisprudentiel actuel, la date de départ de la liquidation devrait être fixée au moment où la société a transféré la totalité de son activité à son actionnaire (voir nos développements ci-dessus). C'est à partir de ce moment précis que la responsabilité du liquidateur peut être engagée (l'administrateur doit être considéré en tant que liquidateur de fait). La créance d'impôt anticipé relative au transfert de la première partie de l'activité de la société prend naissance au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). La prestation imposable *in casu* est le transfert de cette activité à l'actionnaire au prix de faveur. Quant à la créance d'impôt anticipé, elle a été échue 30 jours après la naissance de la créance d'impôt anticipé (art. 16 al. 1 let. c LIA). Par ailleurs, l'administration a fait valoir cette créance avec son courrier dans lequel elle a demandé les informations relatives à la prestation en question. Il en résulte que les trois événements déterminants pour l'application de l'art. 15 LIA ont eu lieu avant le début de la liquidation de fait. Dès lors, la responsabilité du liquidateur de la société ne peut pas être

engagée dans ce cas. S’agissant de la deuxième créance, elle est née également avant le début de la liquidation (le moment de sa naissance étant le transfert de l’immeuble au prix faveur). Toutefois, elle est échue après le début de la liquidation de fait. Dès lors, la responsabilité du liquidateur dans ce cas est acquise. Quant à la troisième créance, tant sa naissance que son échéance ont eu lieu au moment de, et respectivement après le début de la liquidation. En conséquence, la responsabilité du liquidateur doit être également reconnue.

Notons par ailleurs que la responsabilité de liquidateur s’étend également à l’opération de la vente d’un cadre d’actions (*i.e.* vente de la société économiquement liquidée) car le montant obtenu par l’actionnaire suite à une vente (à déduction du capital social de la société et des réserves issues d’apport en capital) est assimilé à un dividende de liquidation sujet à l’impôt anticipé<sup>91</sup>.

(ii) Exception libératoire

Selon l’art. 15 al. 2 LIA, la responsabilité du garant s’éteint s’il est établi qu’il a fait tout ce qu’on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance. C’est une exception donnant au liquidateur la possibilité de fournir à sa décharge une preuve libératoire. L’exception concerne tant la créance que les intérêts et les frais y relatifs, ces deux derniers constituant l’accessoire de la créance fiscale<sup>92</sup>.

Il est considéré par la doctrine<sup>93</sup> que les capacités subjectives du liquidateur doivent être prise en compte dans l’examen si celui-là a fait « *tout ce qu’on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale* » (les exigences étant des plus rigoureuses si celui-ci dispose de qualifications professionnelles particulières). Quant à la jurisprudence, ce principe est également admis, en tout cas en apparence<sup>94</sup>. Toutefois dans l’arrêt du 14 avril 2011<sup>95</sup>, le Tribunal fédéral citant ce principe arrive à une conclusion pour le moins logique : « *celui qui accepte un mandat de conseil d’administration ou de liquidateur dont*

---

<sup>91</sup> sur ce sujet, voir notamment DANON, N21 ; arrêt du TF du 5 janvier 2011 2C\_566/2011 in RJN 2011 41, 64s ; arrêt du TF du 23 septembre 1999 in RDAF 1999 II 227 ; arrêt du TF du 16 septembre 1986 in Archives, 55, 646 in RDAF 1989 164.

<sup>92</sup> PFUND, op. cit., ad art. 15 al. 2 LIA ch. 20

<sup>93</sup> GIGER, 7 ; BÖCKLI, 525 ; MÜLLER, 147, PFUND, ad art. 15, N 20.1.

<sup>94</sup> ATF 115 Ib 393 consid. 4a, p. 394; arrêt du TF du 9 mai 2006 2A\_342/2005 consid. 4.2; ATF 106 Ib 375 consid. 2b/bb ; arrêt du TAF A-831/2007 ; l’arrêt du TF du 19 avril 2011 2C\_868/2010 consid. 5.1 in RDAF 2012 II 152.

<sup>95</sup> RDAF 2012 II 152, 162.

*il sait qu'il est possible qu'il n'ait pas été conduit en bonne et due forme viole son obligation d'agir avec soin et diligence et ne peut faire appel à son absence de compétences ».*

Partant, un moyen pour le liquidateur de se libérer est de prouver qu'il n'était pas en mesure d'acquitter la créance fiscale pour des raisons indépendantes de sa volonté. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral, en se référant à PFUND, donne des exemples de raisons pouvant être considérées comme « valables » : cas de saisies des actifs de la société dans une procédure pénale ou encore l'incapacité de payer l'impôt anticipé suite au fait que les actifs font l'objet d'un gage mobilier au profit d'un tiers de bonne foi<sup>96</sup>.

En outre, à titre de preuve libératoire admissible, la doctrine et la jurisprudence citent généralement des sûretés ou des garanties pouvant être requises de l'actionnaire afin de sauvegarder les intérêts de l'Etat<sup>97</sup>. Dans les derniers arrêts rendus sur base de l'art. 15 LIA, le Tribunal fédéral mentionne la possibilité de constituer une provision à hauteur du montant de l'impôt anticipé dû<sup>98</sup>. Si sur le principe, ce dernier moyen nous semble cohérent, le Tribunal fédéral met ce moyen en exergue dans des situations où le montant de l'impôt anticipé n'était pas (et, selon nous, ne pouvait pas être) connu par le liquidateur au moment des faits.

Nous considérons que l'exception libératoire devrait également permettre de se libérer aux liquidateurs qui, en raisons de circonstances objectives, n'avaient et ne pouvaient pas avoir une maîtrise sur la substance de la société nécessaire pour acquitter l'impôt. Dès lors, une personne, considérée en tant que liquidateur de fait sur base de son pouvoir de disposition sur un seul bien social (par exemple, disposant d'une signature sur un compte bancaire<sup>99</sup>), devrait pouvoir se libérer du montant de l'impôt excédant la valeur de ce bien (sous réserve du montant du produit de liquidation constituant le maximum pouvant être réclamé d'un garant en vertu de l'art. 15 al. 1 let. a LIA). Dans le même genre d'idée, un liquidateur prenant fonction au cours de la procédure, ne peut répondre qu'à la hauteur de la valeur des actifs sociaux disponibles au moment de sa prise de fonction, pour le surplus il devrait pouvoir se libérer même dans le cas où le produit de liquidation excéderait ce montant.

---

<sup>96</sup> A-831/2007 consid. 3.9.

<sup>97</sup> ATF 115 Ib 274 consid. 14D et 106 Ib 375 consid. 2b/bb; arrêt du TF du 10 mai 2011 2C\_813/2010 consid. 4; du 13 avril 2010 2C\_551/2009 consid. 4.1; arrêt du TAF du 9 septembre 2010 A-674/2008 consid. 6 et les nombreuses références citées ; OBERSON, 301.

<sup>98</sup> Arrêt du TF 2C\_868/2010 consid. 5.2; arrêt du TF 2C\_499/2010, consid. 7.5.

<sup>99</sup> Comme dans le cas de l'arrêt du 17 février 1978 *in* ASA 47, 543.

(iii) Montant maximum de garantie

Le montant de la garantie dans le cas de la liquidation de la société ne peut excéder le montant du produit de liquidation. Ce montant est calculé à la date de l'ouverture de la liquidation. Il comprend la valeur réelle des actifs de la société à laquelle sont imputées toutes les dettes de la société y compris les frais de liquidation<sup>100</sup>. A la différence de l'excédent de liquidation, le montant du capital social et des réserves d'apport en capital pouvant être distribués aux actionnaires sans paiement de l'impôt anticipé, font partie du produit de liquidation déterminant pour le calcul de la garantie du liquidateur<sup>101</sup>. Il se peut qu'à l'ouverture de la liquidation les dettes de la société excèdent la valeur de ces actifs. Dans ce cas, la garantie est inexistante.

Cette limite de garantie instaurée par la loi va de pair avec notre vision de l'exception libératoire : le montant de la garantie ne peut excéder celui qui est objectivement à la disposition du liquidateur et qui peut être restitué aux actionnaires de la société liquidée après le paiement de toutes les dettes sociales<sup>102</sup>.

### **2.2.2 Solidarité entre les codébiteurs**

La question de solidarité se pose sous deux angles : dans la relation contribuable - liquidateur et dans la relation entre garants lorsqu'il y a plusieurs personnes impliquées dans la liquidation.

S'agissant de la relation contribuable - liquidateur, la question de savoir si le fisc doit s'adresser d'abord au contribuable avant d'approcher le débiteur a été débattue dans la doctrine<sup>103</sup>. Quant au Tribunal fédéral, acceptant le caractère subsidiaire de la garantie dans ses premiers arrêts rendus à ce sujet, il revient finalement sur sa position en concluant que la responsabilité solidaire n'est pas subordonnée à l'épuisement des moyens de recouvrement de la dette fiscale à l'encontre du contribuable et qu'en vertu de l'art. 144 al. 1 CO (applicable à titre supplétif aux questions de droit fiscal), le fisc a un libre choix de rechercher tous les débiteurs ou seulement l'un d'entre eux<sup>104</sup>. Par cette approche, le Tribunal fédéral a répondu aux deux questions : d'une part la garantie au sens de l'art. 15 LIA n'est pas subsidiaire, d'autre part le régime entre les codébiteurs est soumis aux règles

---

<sup>100</sup> BEGUELIN, 543 ss; PFUND, n°7 ad art. 15 al. 1 let. a LIA et ch. 17-19 ad art. 15 al. 2 LIA.

<sup>101</sup> PFUND, n° 7 ad art. 15 LIA; Arrêt du TF du 9 juillet 2012 2C\_499/2011 consid. 7.6.

<sup>102</sup> DANON, N22; BEGUELIN, 547.

<sup>103</sup> Voir notamment la comparaison d'approches dans STOYANOV, 826.

<sup>104</sup> RDAF 2000 II 227, 232.

de droit privé permettant au créancier de choisir à qui s'adresser pour l'exécution de l'obligation. L'approche des tribunaux n'a pas évolué depuis lors.

S'agissant du régime légal entre plusieurs liquidateurs, selon STOYANOV, l'approche précitée peut être problématique car, si le fisc ne cherche pas tous les codébiteurs, cela risquerait de créer une présomption de « non liquidateurs » et, de ce fait, de compromettre une éventuelle action récursoire par celui qui aurait acquitté la dette à l'encontre des autres codébiteurs<sup>105</sup>.

Cette problématique nous ne semble pas pertinente car la juridiction compétente en la matière<sup>106</sup>, n'est pas limitée par le fait que l'action en recouvrement de la dette n'ait été adressée qu'à une seule personne. Le fait que le fisc puisse baser son choix sur la solvabilité du liquidateur plutôt que sur une implication objective de celui-ci dans la procédure de liquidation nous paraît plus problématique. Dans ce cas, BÖCKLI propose de se baser sur l'art. 43 CO afin de permettre au juge de prendre en compte la faute de chacun<sup>107</sup>.

A notre avis, une application de l'exception libératoire plus nuancée permettant de se décharger partiellement de la responsabilité de garant pourrait également pallier à cette « injustice ». Une telle application serait conforme au principe de la proportionnalité régissant le droit public et exigeant un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public visé et le moyen choisi pour l'atteindre.

### **2.2.3 Action récursoire à l'encontre des bénéficiaires des prestations imposables**

En vertu de l'art. 15 al. 4 LIA, les personnes solidairement responsables disposent des mêmes droits et devoirs que le contribuable dans la procédure. Cette règle embrasse notamment le devoir d'information sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement, les bases de calcul de l'impôt ou le droit au remboursement<sup>108</sup>. Parmi les droits, nous pouvons citer le droit de remettre en cause le fondement et notamment la légalité de la créance fiscale principale<sup>109</sup>.

---

<sup>105</sup> STOYANOV, p.828.

<sup>106</sup> Il semble que jusqu'à présent il n'y ait pas de réponse définitive à la question de savoir qui de la juridiction administrative ou du juge civil est compétent pour statuer sur l'action récursoire: ATF 115 Ib 374. Voir également la discussion dans l'arrêt 2C\_17/2010 consid. 3.4 *in* RDAF 2011 II 355, 365.

<sup>107</sup> BÖCKLI, 525;

<sup>108</sup> Arrêt du TAF A-6170/2010 consid. 6 et nombreuses références citées.

<sup>109</sup> OBERSON, 295.

En revanche, la loi n'indique pas si le garant au sens de l'art. 15 LIA a les droits et devoirs du contribuable ne se rapportant pas à la procédure. Il s'agit notamment de l'obligation du contribuable de transférer l'impôt sur le bénéficiaire de la prestation (art. 14 al. 1 LIA). Le corollaire de ce devoir est le droit de recours pour l'impôt anticipé, réglé par le droit public, que le contribuable est en droit d'exercer contre le destinataire de la prestation imposable.

Il semble que cette question n'ait pas fait objet d'un examen par le Tribunal fédéral. Quant à nous, nous considérons que les effets de l'art. 14 al. 1 LIA ne peuvent pas être étendus à tous les débiteurs de l'impôt anticipé car seul le contribuable est mentionné dans la norme légale (contrairement, par exemple, aux dispositions des art. 45 ou 47 LIA qui se réfèrent au « débiteur » de l'impôt). En effet, selon la lettre de la loi, une seule interprétation est possible de l'art. 14 al. 1 LIA : le contribuable seul a l'obligation de transférer l'impôt sur les bénéficiaires de la prestation et, partant, lui seul peut exercer l'action récursoire selon les règles du droit public. Nous considérons toutefois que le garant qui aura payé une dette fiscale en vertu de l'art. 15 LIA, a le droit d'exercer un recours contre les bénéficiaires de la prestation. A défaut de règles de droit public, ce recours devrait se baser sur les règles de l'enrichissement illégitime (art. 62ss CO).

#### **2.2.4 Transfert du siège à l'étranger**

En vertu de l'art. 4 al. 2, le transfert du siège des sociétés dont les distributions sont soumises à l'impôt anticipé est assimilé à une liquidation du point de vue fiscal. Par conséquent, ce cas de figure est également couvert par la responsabilité solidaire des organes de la société (en tant que personnes participant au transfert de la société à l'étranger). Toutefois, au lieu de soumettre le transfert de siège à l'étranger aux règles générales sur la liquidation des sociétés (art. 15 al. 1 let. a), le législateur a consacré une disposition distincte à cet égard, l'art. 15 al. 1 let. b LIA, en tant que *lex specialis* qui, selon l'opinion de PFUND<sup>110</sup> et celle d'OBERSON<sup>111</sup> l'emporte sur la *lex generalis* pour tous les transferts de sièges, quelle que soit la forme légale d'un tel transfert, indépendamment du fait que la société suisse ait été dissoute ou non. Par ailleurs, la notion « transfert de siège » inclut tant le transfert du siège statutaire que celui du siège effectif lorsqu'une

---

<sup>110</sup> PFUND, 425.

<sup>111</sup> OBERSON, 300.

société étrangère ayant une direction effective en Suisse transfère cette direction à l'étranger<sup>112</sup>.

Les garants sont tous les organes dirigeants de la société, y compris des organes de fait<sup>113</sup>.

S'agissant du montant limite pouvant être demandé aux garants dans le cas de transfert du siège à l'étranger, celui-ci correspond à la fortune nette de la société. Selon STOYANOV, le moment déterminant pour l'évaluer est la date de résolution de transférer le siège statutaire ou la date effective de transfert de la direction. La valeur déterminante serait celle de l'entreprise en tant que *going concern*<sup>114</sup>. En suivant cette opinion, on devrait admettre que la valeur déterminante peut être tant supérieure qu'inférieure à la valeur de liquidation calculée au même moment. En effet, la valeur d'une société réalisant des pertes mais qui continue son activité risque d'être moins importante que la valeur de la même entreprise calculée dans l'hypothèse où la société est liquidée sans attendre la diminution évidente de sa valeur.

Pour le surplus, le régime de la responsabilité des administrateurs est le même que dans le cas de liquidation de la société.

### **2.3 Impôts directs**

Les impôts directs connaissent également le régime de responsabilité solidaire des organes de la société lorsque l'assujettissement en Suisse prend fin. S'agissant de l'impôt fédéral direct, ces règles sont ancrées dans l'art. 55 LIFD. Quant aux impôts cantonaux, la LHID ne contenant pas de dispositions correspondantes, les cantons sont libres de légiférer en la matière<sup>115</sup>. Dans le cas des impôts directs, il s'agit principalement du même régime légal que celui instauré dans le cadre de l'impôt anticipé et introduit après dans la LIFD et dans les autres lois fiscales<sup>116</sup>.

Notons que les règles des impôts directs n'ont pas la même ampleur que les règles relatives à l'impôt anticipé. A notre avis, cette situation découle de plusieurs facteurs : la nature de l'impôt sur le bénéfice (frappant le revenu et non la distribution de ses réserves, comme c'est le cas de l'impôt anticipé), le mode de prélèvement (obligation de déclarer

---

<sup>112</sup> STOYANOV, 840 ; OBERSON, 300.

<sup>113</sup> OBERSON, 300.

<sup>114</sup> STOYANOV, 843.

<sup>115</sup> Le canton de Genève ainsi que le canton de Vaud ont introduit des règles analogues aux règles de l'art. 55 LIFD dans leur législation: art. 8 LIPM (GE), respectivement 89 LI (VD).

<sup>116</sup> Message LHID, 198 ; OBERSON, 304.

annuellement les résultats et la fortune de la société) ainsi que le droit à la déduction des pertes antérieures permettant de compenser le bénéfice avec les résultats négatifs précédents. A notre connaissance, jusqu'à présent, aucune décision du Tribunal fédéral n'a été rendue sur base de l'art. 55 LIFD<sup>117</sup>.

### **2.3.1 Naissance de la responsabilité**

Contrairement au régime relatif à l'impôt anticipé, la responsabilité ne peut être engagée que lorsque l'assujettissement (tant illimité que limité) de la personne morale prend fin. A savoir au jour de la clôture de la liquidation ou au jour du déplacement de son siège ou de son administration effective à l'étranger ou encore le jour où disparaît l'élément imposable en Suisse (art. 54 al. 1 LIFD). Donc, avant ce moment, seule la société est tenue au paiement des impôts dus.

S'agissant de la clôture de la liquidation, elle est constatée par la réquisition de radiation de la société adressée au Registre du commerce par les liquidateurs. Comment traiter les cas de liquidations de fait lorsque la réquisition n'est pas requise ? Selon STOYANOV, la responsabilité de garant serait également acquise dans ce cas de figure<sup>118</sup>. Nous rejoignons cette opinion : pour le garant, de se prévaloir de l'absence de clôture formelle de la liquidation (tandis que toutes les opérations essentielles de liquidation ont été exécutées) afin de se libérer de sa responsabilité, serait constitutif d'un abus de droit.

### **2.3.2 Limite de garantie**

Contrairement à l'impôt anticipé, la responsabilité n'est pas limitée aux créances d'impôt nées, échues ou réclamées lors des fonctions de l'administrateur, mais semble être illimitée. Cette absence de limite nous semble être conséquence du mode de perception des impôts directs : un administrateur entrant en fonction se rend directement compte de l'existence des taxations non effectuées (contrairement à une créance d'impôt anticipé). Par contre, on ne saurait lui reprocher de ne pas prendre des mesures « commandées par circonstances » si, une fois que la société est liquidée (ou que son siège est transféré à l'étranger), l'on découvre que la société reste redevable d'une créance d'impôt se rapportant à des faits remontant à une période durant laquelle l'intéressé n'était pas encore liquidateur / administrateur de la société<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Selon la recherche faite sur le site [www.swisslex.ch](http://www.swisslex.ch) au 19 août 2012.

<sup>118</sup> STOYANOV, 837.

<sup>119</sup> OBERSON, 304.

Pour le surplus, nous nous renvoyons aux développements concernant l'impôt anticipé.

### **Chapitre 3 Responsabilité subjective**

#### **3.1 Positionnement du problème**

Ce dernier chapitre est consacré à la responsabilité du tiers en matière de paiement des impôts découlant de la participation intentionnelle de ce tiers à la soustraction d'impôt.

Cette responsabilité est basée sur le principe de droit suisse selon lequel celui qui a causé un dommage, doit contribuer à sa réparation<sup>120</sup>. La personne reconnue coupable de participation à la soustraction d'impôt, peut être tenue, indépendamment d'une peine encourue, au paiement des impôts soustraits. Toutefois, la solidarité dans le paiement des impôts ne constitue pas une partie de la peine pour l'acte illicite commis par le participant car « *il n'est pas certain que le participant soit tenu de payer tout ou partie du montant des impôts soustraits sur la base de cette responsabilité solidaire* »<sup>121</sup>.

La responsabilité solidaire existe tant pour les impôts directs (art. 177 LIFD et art. 56 al. 3 LHID) que pour les impôts indirects (y compris l'impôt anticipé) : art. 12 al. 3 DPA. Afin de comprendre dans quelles situations un tiers peut être attrait à payer les impôts, il convient d'analyser l'application des normes précitées.

#### **3.2 Application de l'art. 177 LIFD**

Aux termes de l'art. 177 al. 1 LIFD (art. 56 al. 3 LHID), un tiers peut être tenu de payer des impôts solidairement avec le contribuable lorsque ce tiers incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance ou commet cette soustraction en qualité du représentant du contribuable indépendamment de la peine encourue par le contribuable. Dès lors la responsabilité solidaire est une conséquence directe du fait que le tiers est reconnu coupable sur base de l'art. 177 LIFD.

Notons tout d'abord que la notion de « soustraction d'impôt » figurant dans l'art. 177 LIFD comprend tant la soustraction d'impôt consommée visée par l'art. 175 LIFD que la tentative de soustraction au sens de l'art. 176 LIFD<sup>122</sup>. Il s'agit de soustraction fiscale lorsqu'une taxation définitive s'avère être incomplète, suite au fait que le contribuable a violé son obligation de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous

---

<sup>120</sup> Rapport, 48.

<sup>121</sup> Circulaire no 21, N4.10.

<sup>122</sup> TORIONNE, 1029 ; CR LIFD - SANSONETTI, art. 177, N.1

les éléments nécessaires à une taxation correcte<sup>123</sup>. Les mêmes conditions sont pertinentes pour la tentative de soustraction, mais l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant l'entrée en force de la décision de taxation<sup>124</sup>. En vertu de l'art. 175 LIFD (respectivement l'art. 176 LIFD), seul le contribuable<sup>125</sup> a les caractéristiques requises par la loi pour être l'auteur de la soustraction d'impôt (ou de la tentative à la soustraction d'impôt)<sup>126</sup>. Les autres (*les extranei*) ne peuvent être visés que par l'art. 177 LIFD, en tant que participants accessoires à la soustraction. A titre d'exemple, nous pouvons citer les employés du contribuable, les mandataires, les représentants, les organes si le contribuable est une personne morale, etc. La loi prévoit expressément que l'art. 177 LIFD s'applique également aux participants - personnes morales (par renvoi direct de l'art. 181 al. 2 LIFD). Notons que la responsabilité de la personne morale ne peut être engagée que dans le cas où la personne physique qui a commis l'infraction l'ait fait en qualité d'organe de la personne morale<sup>127</sup>.

### **3.2.1 Composantes de l'infraction au sens de l'art. 177 LIFD**

Les conditions requises pour que le tiers soit reconnu coupable sont les suivantes : (a) le tiers prête son assistance afin de commettre la soustraction d'impôt (comportement illicite) ; (b) il le fait intentionnellement; (c) l'acte de soustraction d'impôt est commis<sup>128</sup>. Analysons-les successivement.

#### **3.2.1.1 Assistance par le tiers**

S'agissant du comportement réprimé par l'art. 177 LIFD, on peut distinguer deux cas de figures : la participation à titre de complice et/ou d'instigateur ou la commission de la soustraction d'impôt en qualité de représentant du contribuable.

##### **(i) Participation à titre de complice ou d'instigateur**

La complicité et l'instigation sont des formes de participation accessoires à l'infraction principale, en l'occurrence, la soustraction d'impôt<sup>129</sup>. Selon le Code pénal, l'instigateur

---

<sup>123</sup> Arrêt du 21 janvier 1983 consid. 2 *in* ASA 52, 454 *in* RDAF 1984 282.

<sup>124</sup> Arrêt du TF du 17 janvier 2012 2C\_528/2011 consid. 2.

<sup>125</sup> Ou le débiteur de l'impôt prélevé à la source.

<sup>126</sup> Pour simplifier, nous emploierons "soustraction d'impôt" indistinctement pour désigner les deux termes.

<sup>127</sup> CR LIFD - SANSONETTI, art. 181 LIFD, N.9 avec renvoi à MONTI, 196.

<sup>128</sup> La Cour fiscale du Tribunal administratif de Fribourg, dans son arrêt du 27 mars 1998, a relevé ces 3 conditions dans le cadre de la complicité d'une soustraction fiscale au sens de l'art. 129 al. 3 AIFD.

<sup>129</sup> ATF 118 IV 309, 312

est celui qui a intentionnellement décidé autrui à commettre un crime ou un délit<sup>130</sup>. L'instigateur doit avoir une influence décisive sur l'auteur de l'infraction, pour l'amener à commettre l'infraction<sup>131</sup>. S'agissant des complices, ils assistent l'auteur de l'infraction principale dans la réalisation de l'infraction de telle sorte que cette participation détermine le déroulement des événements<sup>132</sup>. Il en ressort que tant dans le cas d'instigation que dans celui de complicité, la participation de l'instigateur et, respectivement, celle du complice ont une influence causale sur la commission de l'infraction principale<sup>133</sup>.

(ii) Commission de la soustraction d'impôt en qualité de représentant du contribuable  
En plus de la complicité et de l'instigation, la norme pénale vise le comportement du représentant lorsque celui-ci est l'auteur principal de la soustraction agissant de sa propre initiative, à l'insu du contribuable, faisant en sorte que les impôts de ce dernier soient soustraits. Sans cette mention expresse dans la loi : « *Celui qui ... commet [la soustraction d'impôt] en qualité de représentant du contribuable...* », le comportement du représentant que nous venons de décrire aurait échappé tant à la condamnation en vertu de l'art. 175 LIFD (car le représentant n'est pas le contribuable) qu'à l'action de l'art. 177 LIFD (car il ne s'agit ni d'instigation ni de complicité)<sup>134</sup>.

(iii) Les actes visés par l'art. 177 LIFD

La participation à une infraction suppose un comportement actif du participant à moins que la loi ne prévoise une obligation d'agir incombant au tiers ou que cette obligation découle de la position de garant inhérente à ce tiers<sup>135</sup>.

Les actes du participant doivent être en rapport de causalité avec la soustraction d'impôt. Ce rapport ne signifie toutefois pas que la contribution du participant soit une condition indispensable à la commission de la soustraction. Le rapport causal semble être présumé dès que la contribution du participant favorise la soustraction et détermine le déroulement des événements<sup>136</sup>.

---

<sup>130</sup> Art. 24 al. 1 CP.

<sup>131</sup> Tribunal Administratif du Canton de Vaud, FI.1996.0036 consid. 2 avec renvoi à ATF 69 IV 205 = JdT 1944 IV 44 et autres références citées.

<sup>132</sup> ATF 118 IV 309, 312

<sup>133</sup> BOREL/GLAUSER, 94

<sup>134</sup> TORIONNE, p. 1031.

<sup>135</sup> ATF 118 IV 309, 313; BOREL/GLAUSER, 94.

<sup>136</sup> Arrêt du TF du 22 mars 1985 publié dans ASA 56, 67 in RDAF 1989 p. 97, 99.

Toute personne peut être reconnue instigatrice à la soustraction d'impôt, il suffit qu'elle encourage le contribuable à commettre une soustraction d'impôt.

L'identification des actes du complice est une question plus délicate. L'état de fait constitutif de la soustraction d'impôt au sens de l'art. 175 LIFD (respectivement, l'art. 176 LIFD) consiste dans le fait que le contribuable ne respecte pas son obligation de remplir une déclaration d'impôt d'une manière conforme à la vérité ou qu'il le fait d'une manière incomplète<sup>137</sup>. Partant, pour être visé par l'art. 177 LIFD, le tiers doit jouer un rôle dans le cadre de la procédure de taxation du contribuable. Tel est le cas d'une personne qui établit une déclaration fiscale (quelle que soit la personne qui signe la déclaration d'impôt<sup>138</sup>) ou les états financiers ou d'autres documents sur lesquels se base l'administration fiscale lors de la taxation, comme par exemple, les certificats de salaires. La complicité peut être reconnue même dans les cas où le tiers n'a qu'un rôle préparatif dans l'interaction du contribuable avec le fisc. Dans le cadre de l'application de l'art. 129 al. 3 AIFD (correspondant à l'art. 177 LIFD), le Tribunal fédéral a reconnu que l'émission par une banque d'un relevé de compte incomplet dissimulant des opérations financières et de cette manière favorisant l'établissement d'états financiers faux par le contribuable pouvait également engager la responsabilité de complicité dans la soustraction d'impôt<sup>139</sup>. A notre avis, doit être également considérée comme complice une société qui omet de déclarer au fisc une prestation grevée d'impôt anticipé favorisant ainsi la soustraction des montants soumis à l'impôt sur le bénéfice/ revenu par le bénéficiaire de la prestation imposable. Enfin, d'un point de vue objectif, est complice de soustraction d'impôt le réviseur qui atteste que les états financiers faux du contribuable sont conformes à la loi car il rend la découverte de la soustraction fiscale plus difficile<sup>140</sup>.

### **3.2.1.2 Élément subjectif de la participation**

Les trois formes de participation prévues par l'art. 177 LIFD ne sont punissables que si elles sont commises intentionnellement, une négligence n'étant pas suffisante.

Dans le cadre de la soustraction d'impôt, il suffit de prouver que le contribuable était conscient que les informations données au fisc étaient fausses ou incomplètes pour prouver

---

<sup>137</sup> CR LIFD - SANSONETTI, art. 175 LIFD, N.8 avec renvoi à MONTI, 50.

<sup>138</sup> Arrêt de la Commission de recours d'Appenzell A.Rh. du 18 septembre 1991 *in* StR 49/1994 S. 25.

<sup>139</sup> Arrêt du TF du 22 mars 1985 publié dans ASA 56, 67 *in* RDAF 1989 p. 97, 99. Le TF rejette toutefois les accusations contre la banque aux motifs que le complice au sens de l'art. 129 al. 3 AIFD ne peut être qu'une personne physique.

<sup>140</sup> BOREL/GLAUSER, 100, analysant le rôle du réviseur dans le cadre de la soustraction de la TVA

son intention. En effet, le motif principal qui peut conduire le contribuable à présenter des informations incorrectes au fisc est d'obtenir une taxation moins élevée. Par contre, s'agissant d'un tiers participant à la soustraction fiscale et en particulier lorsque ce tiers n'est pas lié au contribuable (hormis des liens contractuels), le motif de sa participation à la soustraction n'est pas évident et l'intention n'est pas facile à démontrer.

Toutefois, un arrêt du 4 novembre 2010 semble faciliter la tâche de prouver l'intention du tiers<sup>141</sup>.

Un certain X. exploitant un cabinet fiduciaire X SA est à la fois un mandataire comptable, un réviseur et un représentant de la société B SA dont B. était administrateur-président. B SA se voit notifier une décision de rappel d'impôt et de taxation définitive suite à sa condamnation dans de diverses procédures de soustraction d'impôt. A défaut de pouvoir recouvrer les montants dus de B SA, l'administration fiscale ouvre une procédure de participation à la soustraction d'impôt à l'encontre de X en faisant également valoir sa responsabilité solidaire pour le paiement des impôts soustraits par B SA. Le fisc reproche à X. d'avoir comptabilisé pour plus de 900'000 fr. de charges non justifiées par l'usage commercial durant les exercices 1995 à 2000, d'avoir attesté, en tant que réviseur, que la comptabilité et les comptes de la société étaient conformes à la loi et d'avoir omis de déclarer plus de 900'000 fr. à titre de bénéfice de la société.

Le Tribunal cantonal du canton de Vaud, en tant que juridiction cantonale considère que les conditions de la participation à la soustraction fiscale n'étaient pas réalisées : malgré le fait que les dispositions du droit comptable (art. 662a et 663 CO) ont été violées à maintes reprises par X, rien ne permettait d'établir que ce dernier avait eu l'intention de participer à une soustraction commise par B SA à laquelle X n'avait pas d'intérêt direct. Selon le Tribunal cantonal, l'entente avec le contribuable principal n'a pas été prouvée.

Le Tribunal fédéral annule la décision de la juridiction cantonale en relevant que l'intention du participant peut être analysée du point de vue du dol éventuel : « *Il faut donc que le participant ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté. [...] Le dol éventuel suffit; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait* »<sup>142</sup>. S'agissant des preuves à apporter pour prouver l'intention du mandataire, le Tribunal fédéral conclut : « *les manquements répétés aux dispositions du droit comptable (art. 662a et 663 CO) et la couverture des pratiques du contribuable principal [étant donné que X en tant que réviseur et mandataire fiscal de la société ne pouvait pas ignorer la manière selon laquelle la société était gérée], alors que l'intimé était chargé d'établir les déclarations d'impôt de la société et des époux B. pendant plusieurs années, constituent bien des actes de participation vis-à-*

---

<sup>141</sup> Arrêt du TF du 4 novembre 2010 2C\_447/2010 in RDAF 2011 II 153.

<sup>142</sup> Consid. 3.2.

*vis de l'autorité fiscale et non de simples négligences. Le seul fait de ne pas vérifier les informations douteuses que lui donnait oralement son client doit au demeurant être considéré comme une entente tacite avec ce dernier »*<sup>143</sup>.

Cette décision signifie-t-elle que le Tribunal fédéral tend à instaurer la présomption qu'un tiers agit intentionnellement lorsque, sachant (ou ne pouvant ignorer) que le contribuable soustrait les impôts, il continue à l'assister (par exemple en établissant ses déclarations fiscales) ? Et partant, sans avoir l'obligation légale de le dénoncer, le tiers ne devrait-il pas refuser de collaborer avec un tel contribuable afin de se prémunir de toute responsabilité ?

Actuellement, nous n'avons pas de réponses à ces questions. La jurisprudence à venir nous permettra d'éclairer ces points.

### **3.2.1.3 Soustraction d'impôt en tant qu'infraction principale**

La soustraction d'impôt au sens de l'art. 175 (respectivement art. 176) LIFD représente un acte principal, la participation sanctionnée par l'art. 177 LIFD étant une infraction secondaire. La question se pose de savoir si l'infraction secondaire peut être réprimandée indépendamment de l'infraction principale car la procédure d'instruction sur base de l'art. 177 LIFD n'est pas subordonnée à une instruction préalable à l'encontre du contribuable sur base de l'art. 175 ou 176 LIFD<sup>144</sup>.

Il semble y avoir deux courants doctrinaux concernant le traitement des trois formes de participation. Selon le premier, soutenu par l'administration fiscale ainsi que par AGNER/JUNG/STEINMANN, quelle que soit la forme de la participation, les participants peuvent être punis indépendamment de la peine encourue par le contribuable. « *Il est indifférent à cet égard que le contribuable ne soit pas coupable, soit parce que les éléments subjectifs d'une infraction (intention, négligence) font défaut (cf. Archives 13, p. 173 ss, surtout p. 177), soit parce que des circonstances personnelles le concernant (cf. art. 26 et 333 CP) excluent sa culpabilité* »<sup>145</sup>. Pour sanctionner les participants, il suffit que l'acte principal soit objectivement commis<sup>146</sup>.

Selon le deuxième, soutenu par MONTI et TORIONNE, lorsque la participation à la soustraction relève de l'instigation ou de la complicité, en vertu des règles générales du droit pénal (applicable au droit pénal fiscal pour autant que la loi spéciale n'y déroge

---

<sup>143</sup> Consid. 4.3

<sup>144</sup> ATF 106 IV 426; arrêt du TF du 22 mars 1985 in Archives 56, 67 in RDAF 1989 p. 97 consid. 3a.

<sup>145</sup> RDAF 1992 p. 385, 415.

<sup>146</sup> AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 177 N5.

pas<sup>147</sup>) et du principe de l'accessoriété, cette participation n'est punissable que si l'acte principal (en l'occurrence, la soustraction d'impôt) a été commise intentionnellement<sup>148</sup>. En revanche, lorsque la soustraction d'impôt a été commise par le représentant en tant qu'auteur, le principe de l'accessoriété ne trouve plus son application et la participation est condamnable même si le contribuable ne l'est pas<sup>149</sup>. Selon TORIONNE, ce sont bien ces cas qui sont visés par l'expression de l'art. 177 LIFD invoquant que la participation à la soustraction est punissable « indépendamment de la peine encourue par le contribuable »<sup>150</sup>.

En résumé, la différence d'approche consiste dans le traitement de la participation à la soustraction d'impôt par rapport à la réalisation des éléments subjectifs de l'acte principal. Il nous semble toutefois que ce n'est qu'une question théorique. En pratique les situations où un complice ou un instigateur agissant intentionnellement fait en sorte que la soustraction d'impôt soit commise par le contribuable sans que celui-ci n'en ait eu l'intention (ou n'ait agi par dol éventuel), ne doivent pas se présenter souvent.

### **3.2.2 Garantie de procédure**

Sans entrer dans les détails, notons que l'art. 177 LIFD étant une norme de droit pénal, il en découle que les garanties issues de l'article 6 CEDH sont applicables aux participants à la soustraction fiscale.

### **3.2.3 Responsabilité solidaire**

Selon les termes de l'art. 177 LIFD, un tiers reconnu coupable de participation dans la soustraction d'impôt au sens de l'art. 175 LIFD ou de tentative à la soustraction d'impôt au sens de l'art. 176 LIFD est reconnu solidairement responsable pour le paiement des impôts soustraits. Notons, que selon DUBS, il serait inconstitutionnel d'engager la responsabilité d'une personne morale pour le paiement de l'impôt soustrait<sup>151</sup>.

La responsabilité solidaire n'existait pas dans la AIFD et a été introduite dans la LIFD afin de couvrir notamment les cas où le fisc n'est pas en mesure de recouvrer les impôts soustraits parce que le contribuable « *s'est mis à l'abri à l'étranger* »<sup>152</sup>.

---

<sup>147</sup> Art. 333 al. 1 CP.

<sup>148</sup> CR LIFD - SANSONETTI, art. 177, N8, avec renvoi à MONTI, 112.

<sup>149</sup> Idem.

<sup>150</sup> Il semble que cette phrase ait déclenché une tempête doctrinale: voir ROTH, 25.

<sup>151</sup> DUBS, 80ss.

<sup>152</sup> Innovations LIFD, 415.

S’agissant du caractère de la responsabilité solidaire, on se réfèrera aux développements concernant le caractère de la responsabilité solidaire des liquidateurs (Chapitre 2).

Par ailleurs, notons que la question de solidarité a été débattue dans le cadre du travail de la Commission d’experts pour une loi fédérale sur le droit pénal fiscal. Selon la Commission, cette responsabilité peut être démesurée par rapport à la capacité contributive du tiers tenu du paiement des impôts du contribuable. Dès lors, la Commission propose de limiter l’étendue de la responsabilité en fonction de la capacité contributive de ce tiers<sup>153</sup>. A notre avis, la responsabilité solidaire pour le paiement des impôts doit être considérée comme un recours ultime et ne peut être actionnée que dans le cas où le contribuable n’est pas en mesure d’acquitter les impôts par lui-même.

Notons par ailleurs, qu’à partir du 1er janvier 2010, le tiers peut, en principe, se libérer tant de la responsabilité pénale que de la responsabilité solidaire s’il se dénonce spontanément et pour la première fois à propos d’une soustraction d’impôt inconnue jusqu’alors de l’administration fiscale et qu’il collabore pleinement avec l’administration pour déterminer le montant du rappel d’impôt.

### **3.3 Application de l’art. 12 al. 3 DPA**

Un tiers participant à une infraction risque d’être tenu de payer les impôts dus par le contribuable. Outre le cadre des impôts directs, cette responsabilité est aussi prévue par l’art.12 al. 3. de la DPA, dont le champ d’application s’étend notamment sur l’impôt anticipé, la TVA, les droits de timbre, d’autres contributions fédérales.

La nature de la responsabilité instaurée dans l’art. 12 al. 3 DPA est analogue à celle que nous avons examinée dans le cadre d’application de l’art. 177 LIFD, dès lors nous renvoyons *mutatis mutandis* à ce qui a été écrit en relation avec cette disposition qui place l’obligation de payer l’impôt sur celui qui a causé l’infraction menant au non paiement (le remboursement, la remise ou la réduction) de l’impôt. Le régime de la DPA contient toutefois quelques particularités que nous allons analyser au regard de l’impôt anticipé.

#### **3.3.1 Personnes visées par l’art. 12 al. 3 DPA**

Selon l’art. 12 al. 3 DPA, celui qui, intentionnellement, a commis l’infraction ou y a participé répond des impôts pouvant être réclamés en vertu de cette norme.

Comme nous l’avons déjà mentionné dans le chapitre dédié à l’application de l’art. 12 al. 1 et 2, les infractions visées par la norme sont la soustraction d’impôt (art. 61 LIA) ou

---

<sup>153</sup> Rapport, 47.

l'escroquerie fiscale (art. 14 DPA, applicable par renvoi de l'art. 61 LIA). Etant donné que pour notre analyse, la distinction entre la soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 LIA et l'escroquerie fiscale (14 DPA) n'est pas pertinente, les deux infractions seront désignées sous le nom générique de « soustraction ».

Selon le principe de l'auto-taxation applicable à l'impôt anticipé en vertu de l'art. 38 al. 2 LIA, les conditions objectives de la soustraction sont remplies par le simple fait que le contribuable omet de déclarer et de payer spontanément l'impôt après avoir effectué une prestation imposable (quelle que ce soit la forme de cette prestation)<sup>154</sup>.

Notons que contrairement à l'art. 175 LIFD, selon lequel l'auteur de la soustraction d'impôt n'est autre que le contribuable, l'auteur de la soustraction en matière d'impôt anticipé peut être toute personne qui réalise les éléments constitutifs de la soustraction<sup>155</sup>. Cela étant, l'art. 61 LIA et l'art. 14 DPA (lorsque ce dernier est appliqué dans le cadre de l'infraction en matière d'impôt anticipé), ne peuvent pas en principe viser le contribuable - personne morale car l'action doit être dirigée contre les personnes physiques qui ont commis l'acte<sup>156</sup>. Il s'agit dès lors des membres des organes de la société, des administrateurs, des représentants, de tous ceux à qui incombent les obligations de déclarer et de payer l'impôt anticipé au sein de la société. Par ailleurs, l'art. 6 al. 2 DPA instaure une position de garant du chef d'entreprise, de l'employeur, du mandant ou du représenté. En vertu de cette norme, ces personnes peuvent être tenues responsables à titre d'auteur de l'infraction s'ils s'abstiennent de prévenir une infraction commise par le subordonné, le mandataire ou le représentant ou d'en supprimer les effets.

S'agissant des autres personnes, ne pouvant pas être qualifiées d'auteurs ou de co-auteur de l'infraction et n'ayant pas la position de garant, elles peuvent être tenues responsables d'instigation ou de complicité (punissables en vertu de l'art. 24 et 25 CP applicable par renvoi de l'art 2 DPA). Afin de déterminer si entre l'intervention du participant et la soustraction d'impôt anticipé existe un lien de causalité adéquate, il convient d'examiner si

---

<sup>154</sup> TORIONNE, 940.

<sup>155</sup> TORIONNE, 939.

<sup>156</sup> Art. 6 al. 1 et 2 DPA. Notons qu'en vertu de l'art. 7 DPA et l'art. 102 CP (Code pénal suisse du 21 décembre 1937, RS 311.0) la personne morale peut être condamnée à payer une amende en lieu et place de la personne physique dans certains cas (GARBARSKI, 842). Au vu de l'utilisation très limitées de ces normes, la question n'est pas encore tranchée de savoir si la société serait condamnée pénalement ou simplement condamnée à payer une amende (CASSANI, 78). Il n'est pas clair non plus si dans ce cas la société, autre que le contribuable, pourrait être tenue de payer les impôts en vertu de l'art. 12 al. 3 DPA.

ladite intervention a eu lieu avant ou après la commission de l'infraction<sup>157</sup>. Ainsi, par exemple, si un mandataire fiscal de la société, constatant que cette dernière a pris à sa charge les dépenses privées de son actionnaire, établit une déclaration fiscale sur base des états financiers faux, ce mandataire est passable d'être reconnu complice de la soustraction d'impôt au sens de l'art. 177 LIFD. En revanche, son acte ne devrait pas pouvoir être qualifié de complicité de soustraction d'impôt anticipé au regard de l'art. 61 LIA. En effet, au moment où le mandataire fiscal intervient, la soustraction d'impôt anticipé est déjà consommée<sup>158</sup>. A contrario, un conseiller fiscal participant à la mise en place d'un système permettant l'utilisation de la procédure de déclaration aux personnes n'y ayant pas droit, peut éventuellement être tenu pour complice de la soustraction d'impôt car son intervention se passe avant que la soustraction fiscale ne soit commise.

### 3.3.2 Responsabilité solidaire

Selon l'art. 12 al. 3 DPA, la responsabilité solidaire ne peut être engagée que si l'auteur ou le participant à l'infraction a agit intentionnellement. S'agissant de la responsabilité de garant pouvant être tenu pour auteur de la soustraction en vertu de l'art. 6 al. 2 DPA, selon BÖCKLI, la mise à la charge du garant de l'impôt soustrait serait contraire au principe de la proportionnalité<sup>159</sup>. Toutefois, déjà en 1994 le Tribunal fédéral a mentionné que l'art. 12 al. 3 DPA complétait l'art. 6 DPA<sup>160</sup>. Dès lors, une telle application ne peut pas être exclue.

La personne visée par l'art. 12 al. 3 DPA serait responsable pour le paiement des impôts solidairement non pas avec le contribuable de l'impôt litigieux, mais avec ceux qui sont assujettis au paiement selon l'al. 2 du même article (*i.e.* les personnes qui ont obtenu une jouissance de l'avantage illicite dû au non paiement de la contribution, le contribuable pouvant être l'un d'entre eux).

Au vu de la nature de l'impôt anticipé, le contribuable pourrait être considéré comme celui qui a obtenu l'avantage illicite et, donc, pourrait être visé par l'art. 12 al. 2 DPA s'il omettait de reverser l'impôt anticipé après l'avoir dûment prélevé auprès du bénéficiaire de la prestation imposable (y compris dans les cas où l'impôt est calculé selon la méthode

---

<sup>157</sup> BOREL/GLAUSER, 94.

<sup>158</sup> Ce moment correspond à l'échéance de l'impôt anticipé (art. 16 al. 1 let. c LIA).

<sup>159</sup> BÖCKLI, StR 36/1981 pp. 1, 18.

<sup>160</sup> ATF 120 IV 365 *in* JdT 1996 IV p. 180.

« brut pour net »). Le montant des intérêts de retard sur l'impôt échus en vertu de l'art. 16 al. 2 LIA est également constitutif d'un avantage illicite<sup>161</sup>.

Il en découle que dans les cas où l'obligation du contribuable de payer les impôts n'est basée que sur l'art. 10 al. 1 LIA, l'obligation solidaire entre le contribuable et l'auteur (respectivement, le participant) ne devrait pas exister. Dès lors, le fisc ne devrait pouvoir engager la responsabilité solidaire des personnes visées par l'art. 12 al. 3 DPA que si le contribuable n'était pas en mesure d'honorer lui-même sa dette fiscale.

### **Conclusion**

Nous avons vu trois mécanismes permettant à l'Etat de recouvrer l'impôt en se retournant contre un tiers en lieu et place du contribuable.

Bien qu'existant depuis longtemps, ces mécanismes étaient peu utilisés probablement parce que décrits de façon sommaire dans les dispositions légales. Avec le temps, tant les tribunaux que le fisc se sont familiarisés avec ces concepts. Une tendance semble aujourd'hui se dessiner, au vu des arrêts récents, selon laquelle ces mécanismes de recouvrement de l'impôt sont et seront de plus en plus régulièrement utilisés : notamment, les mécanismes permettant d'engager la responsabilité des administrateurs, difficiles à appréhender, et particulièrement lourds de conséquences. En outre, il est très probable que dans un futur proche le fisc s'adresse avec une facture d'impôt aux mandataires fiscaux dans le cadre de leur responsabilité en tant que complice dans la soustraction d'impôt. A notre avis, les grandes compagnies auditrices seront les premières à être visées. En effet, contrairement aux petites structures, ces géants sont solvables et, dans ce cas, la violation du principe de proportionnalité est moins choquante que si l'Etat engageait la responsabilité d'une petite compagnie fiduciaire.

---

<sup>161</sup> Comme relevé dans p. 1.2.1.4. du présent travail, les intérêts de retard ne peuvent pas être mis à charge du bénéficiaire de la prestation imposable.

## Références

AGNER Peter, JUNG Beat, STEINMANN Gotthard, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct - Complément, Genève, Zurich, Bâle (Schulthess) 2001 (cité : AGNER/JUNG/STEINMANN)

BEGUELIN Jacques, La responsabilité fiscale des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, *in* Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977 (cité : BEGUELIN).

BEGUIN Philippe et STOYANOV Kaloyan, la créance d'impôt *in* OREF (ed.), Les procédures en droit fiscal, 2<sup>e</sup> ed., Berne, Stuttgart, Vienne (Editions Haupt) 2005 (cité : STOYANOV).

BÖCKLI Peter, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern *in* StR 40/1985 S. 519 (cité : BÖCKLI).

BOREL Marc-Antoine, GLAUSER Pierre-Marie, La responsabilité pénale du réviseur en matière de soustraction de TVA *in* RSDA 2006 p. 92 (cité : BOREL/GLAUSER).

CASSANI Ursula, Sur qui tombe le couperet du droit pénal ? Responsabilité personnelle, responsabilité hiérarchique et responsabilité de l'entreprise *in* BOVET Christian/THEVENOZ Luc (édit.), Journée 2008 de droit bancaire et financier, Genève, Zurich, Bâle (Schulthess) 2009 (cité : CASSANI).

Circulaire de l'AFC du 7 avril 1995, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (cité : Circulaire no 21).

Communication de l'administration fédérale des contributions, Impôt fédéral direct, Innovations apportées par la LIFD (Loi fédérale sur l'impôt direct du 14 décembre 1990 (RO 1991 II 1184 ss.); entrée en vigueur: 1er janvier 1995) *in* RDAF 1992 385 (cité : Innovations LIFD).

DANON Robert, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux *in* Francois Bohnet (éd.) Quelques actions en responsabilité, 2008 (cité : DANON).

DUBS Jürg, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung - Zündstoff im Steuerstrafrecht *in* AJP 2009 7 (cité : DUBS).

GARBARSKI Andrew M., MACALUSO Alain, La responsabilité de l'entreprise et de ses organes dirigeants à l'épreuve du droit pénal administratif *in* PJA 2008 p. 833 (cité : GARBARSKI).

GIGER Ernst, Die Steuerschulden bei der Liquidation *in* IWIR 1999, p. 5 (cité : GIGER).

LAMPERT Jean, Quelques points essentiels de droit pénal du nouvel impôt fédéral direct *in* StR 49/1994, 163 (cité : LAMPERT).

LANGLO Jan, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP *in* ASA 75 p. 433 (cité : LANGLO).

MATTEOTTI René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren *in* ASA 80 S. 469 (cité : MATTEOTTI).

Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct, du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 (cité : Message LHID).

MONTI D., Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Zurich, Bâle, Geneve 2002 (cité : MONTI).

MÜLLER Thomas, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, 1999 (cité : MÜLLER).

Müller, RF 55, 82 (Die solidarische Mithaftung bei der Sitzverlegung ins Ausland, THOMAS A. MÜLLER, StR 55/2000 S. 78).

OBERSON Xavier, La responsabilité fiscale des organes dirigeants des sociétés anonymes *in* SJ 2006 II 293 (OBERSON, Responsabilité).

OESTERHELT Stefan, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011) *in* SZW 2012 S. 29 (cité : OESTERHELT 2011).

OESTERHELT Stefan, Verjährung im Steuerrecht *in* ASA 79 S. 817 (cité : OESTERHELT).

OESTERHELT Stefan, WEIDMANN Markus, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR *in* StR 67/2000, 622 (cité : OESTERHELT/ WEIDMANN).

PFUND Robert W., Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Bâle 1971 (cité : PFUND).

Rapport à l'attention du chef du DFF de la Commission d'experts pour une loi fédérale sur le droit pénal fiscal et sur l'entraide administrative internationale en matière fiscale, Berne, octobre 2004 ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) (26 août 2012) (cité : Rapport).

ROTH Robert, Infractions fiscales et conditions générales de la répression fiscale *in* RDAF 1999 II 25 (cité : ROTH).

TERCIER Pierre, Le droit des obligations, 4<sup>e</sup> ed., Zurich (Schulthess) 2009 (cité : TERCIER).

TORIONNE Henri, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droit de timbre et de la TVA *in* OREF (ed.), Les procédure en droit fiscale, 2<sup>e</sup> ed., Berne, Stuttgart, Vienne (Editions Haupt) 2005 (cité : TORIONNE).

WETTENSCHWILER Suzanne, Die stille Liquidation der Aktiengesellschaft im Vergleich mit dem gesetzlichen Liquidationsverfahren, Zurich 1982 (cité : WETTENSCHWILER).

YERSIN Daniel/NOËL Yves (édit.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Bâle (Helbing) 2008 (cité: CR LIFD - AUTEUR).

**Arrêt du Tribunal fédéral :**

ATF 69 IV 205 *in* JdT 1944 IV 44

ATF 96 I 675

ATF 104 Ib 286

ATF 106 Ib 218

ATF 106 Ib 375

ATF 106 IV 426

ATF 110 Ib 306

ATF 110 Ib 310

ATF 115 Ib 274

ATF 115 Ib 393

ATF 115 Ib 68 *in* JdT 1990 IV 85

ATF 118 IV 309

ATF 118 IV 309

ATF 119 IV 17

ATF 120 IV 365 *in* JdT 1996 IV p. 180.

ATF 122 II 221

Arrêt du TF du 16 décembre 1970 *in* Archives 40, 59 *in* RDAF 1972, 99

Arrêt du TF du 16 septembre 1974 *in* Archives 44, 318 *in* RDAF 1976, 389

Arrêt du TF du 17 février 1978 *in* Archives 47, 541 *in* RDAF 1979, 80

Arrêt du TF du 3 mars 1978 *in* Archives 49, 128 *in* RDAF 1981, 325

Arrêts du TF du 19 décembre 1980 *in* Archives 50, 435

Arrêt du TF du 20 février 1981 *in* Archives 50, 307 *in* RDAF 1982, 197

Arrêt du TF du 20 février 1981 *in* Archives 50, 312 *in* RDAF 1983, 28.  
Arrêt du TF du 11 juin 1982 *in* Archives 52, 382 *in* RDAF 1984, 372.  
Arrêt du TF du 21 janvier 1983 *in* ASA 52, 454 *in* RDAF 1984, 282  
Arrêt du TF du 5 avril 1984 *in* RF 40/1985, 318  
Arrêt du TF du 22 mars 1985 *in* Archives 56, 67 *in* RDAF 1989, 97  
Arrêt du TF du 20 décembre 1985 2A\_490/1984  
Arrêt du TF du 6 mars 1986 *in* Archives 55, 285 *in* RDAF 1988, 40  
Arrêt du TF du 16 septembre 1986 *in* Archives, 55, 646 *in* RDAF 1989, 164.  
Arrêt du TF du 26 mars 1987 *in* Archives 56, 203 *in* RDAF 1989, 271.  
Arrêt du TF du 16 juillet 1996 *in* RDAF 1999 II 147  
Arrêt du TF du 23 septembre 1999 *in* RDAF 1999 II 227  
Arrêt du TF du 6 décembre 2002 2A.452/2002  
Arrêt du TF du 9 mai 2006 2A\_342/2005  
Arrêt du TF du 8 juin 2007 2A\_660/2006 *in* RDAF 2008 II 536.  
Arrêt du TF du 3 février 2010 2C\_695/2010  
Arrêt du TF du 13 avril 2010 2C\_551/2009  
Arrêt du TF du 29 juillet 2010 2C\_17/2010 *in* RDAF 2011 II 355  
Arrêt du TF du 4 novembre 2010 2C\_447/2010 *in* RDAF 2011 II 153.  
Arrêt du TF du 5 janvier 2011 2C\_566/2011 *in* RJN 2011 41  
Arrêt du TF du 19 janvier 2011, 2C.756/2010  
Arrêts du TF du 24 janvier 2011 2C\_194/2010 et 2C\_188/2010 *in* RDAF 2011 II 450.  
Arrêt du TF du 19 avril 2011 2C\_868/2010 *in* RDAF 2012 II 152.  
Arrêt du TF du 10 mai 2011 2C\_813/2010  
Arrêt du TF du 17 janvier 2012 2C\_528/2011  
Arrêt du TF du 9 juillet 2012 2C\_499/2011  
Arrêts du Tribunal administratif fédéral  
Arrêt du TAF A-6252/2007 *in* RDAF 2009 II 198  
Arrêt du TAF A-831/2007  
Arrêt du TAF du 19 mars 2012 A-6170/2010

Arrêt du TAF du 25 novembre 2008 A-1644/2006

Arrêt du TAF du 9 septembre 2010 A-674/2008

**Autres décisions**

Arrêt de la Commission de recours d'Appenzell A.Rh. du 18 septembre 1991 *in* StR 49/1994 25.

Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions :

CRC 2000-071 *in* JAAC 65.113.

SRK 2004-197 *in* VPB 2006 Nr. 60 960

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif de Fribourg du 27 mars 1998

Tribunal Administratif du Canton de Vaud, FI.1996.0036