



CRC 2003-055

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 14 juillet 2004**

en la cause

**X.**, ..., recourant,

contre

**L'Administration fédérale des contributions (AFC)**, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne

concernant

l'impôt anticipé,  
responsabilité solidaire du liquidateur de fait

### **I. En fait :**

A.– La société anonyme Y. SA, inscrite au Registre du commerce de A. le ... et dissoute d'office le 27 février 1998, avait pour but d'acheter, vendre, distribuer, tous produits mécaniques et outillages, plus particulièrement ceux destinés à l'industrie et aux entreprises de mécanisation de précision ; acheter, vendre et exploiter tous brevets, marques et autres droits immatériels en rapport avec les produits indiqués ci-dessus ; participer financièrement à toutes entreprises

industrielles, commerciales et financières. Son capital-actions de Fr. 50'000.– était entièrement libéré. Le siège de la société était à A..., soit en l'Etude de X., avocat et administrateur unique, avec signature individuelle.

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

C.– Suite au courrier du Registre du commerce de A. lui demandant si elle consentait à la radiation d'office de la société, l'administration fédérale des contributions (AFC) s'adressa, en date du 23 avril 1999, à Y. SA en liquidation, en écrivant à son ancien administrateur, X., pour obtenir différents renseignements et documents. A cette occasion, l'AFC rappela que les personnes chargées de la liquidation étaient, en application de l'art. 15 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA ; RS 642.21), solidairement responsables avec le contribuable, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation, du paiement des créances d'impôt, des intérêts et frais qui prenaient naissance, que l'autorité faisait valoir ou qui venaient à échéance pendant leur gestion.

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

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

F.– Par réclamation du 18 mai 2000, X. conclut à l'annulation de la décision précitée. Il contesta en effet sa qualité de liquidateur de fait, expliquant qu'à l'épuisement des avoirs de la société et sans nouvelles, ni contribution financière de l'actionnaire, il ne pouvait faire face à d'éventuels engagements futurs de la société et avait donc décidé de démissionner. Il affirma avoir géré cette société dans les règles, n'avoir commis aucune négligence au détriment de

l'AFC et rappela qu'un administrateur, même « de fait », n'était garant des dettes sociales qu'en cas de négligence, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. A l'appui de ses arguments, X. produisit divers documents, ainsi que le bilan et les comptes de pertes et profits de la société au 31 décembre 1997.

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

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

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

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

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « en droit » de la présente décision.

## **II. En droit :**

1.- a) Aux termes de l'art. 42a LIA, les décisions sur réclamation prises par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours devant la Commission de céans dans les trente jours à compter de leur notification, conformément aux art. 44 ss de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative ([PA ; RS 172.021] ; voir aussi l'art. 71a al. 1 PA). En l'occurrence, le mémoire de recours a été déposé auprès de la Poste suisse le 28 février 2003. Il est dirigé contre une décision rendue le 28 janvier 2003 et notifiée le lendemain, soit le 29 janvier 2003. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

b) La Commission de recours examine les décisions qui lui sont soumises avec un plein pouvoir de cognition. Le recourant peut non seulement soulever les griefs de la violation du droit fédéral et de la constatation inexacte ou incomplète des faits, mais aussi le moyen de l'inopportunité (art. 49 PA). La Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Le cas échéant, elle ne saurait même renoncer à son droit de contrôler la pertinence d'un état de fait non contesté, compte tenu des exigences du principe de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit (ATF 119 V 349, consid. 1a ; ATF 116 V 26 s. consid. 3c ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, p. 240 s. ; Urs Behnisch, *Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht*, in *Archives de droit fiscal suisse [Archives]* 59 577 ss). Ces deux principes sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1 ; ATF 117 V 263 consid. 3b ; ATF 117 Ib 117 consid. 4a ; ATF 110 V 53 consid. 4a ; André Moser, in *Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s. ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 927). En l'espèce, le recourant conteste l'interprétation donnée à l'art. 15 LIA par l'AFC en tant qu'elle violerait le principe de proportionnalité et invoque donc la violation du droit fédéral.

c) Il sied par ailleurs de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) (Moser, op. cit., ch. 2.13 et 2.85).

En l'occurrence, le recourant ne remettant pas en cause ni l'état de fait tel qu'établi par l'AFC, ni le montant de l'impôt, respectivement les bases de calcul retenues pour la fixation de la créance fiscale, il restreint l'objet du litige aux seules questions encore discutées de la liquidation de fait de la société concernée, plus précisément de la qualité de liquidateur de fait du recourant et de sa responsabilité solidaire.

2.– a) Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a, entre autres, pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (Walter Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Bâle 1971, p. 90 ss). Constitue également un rendement imposable d'actions, toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA ; RS 642.211]). Entrent dans le cadre de cette norme, non seulement les distributions de bénéfices ordinaires, mais aussi ce que l'on appelle communément les distributions de bénéfices dissimulées. Certes, la société anonyme est en droit de conclure des contrats de droit privé avec ses actionnaires, dans la même mesure qu'elle pourrait le faire avec des tiers non participants. N'étant pas fondées sur le rapport de participation lui-même, les prestations faites par la société dans ces conditions ne sont alors pas soumises à l'impôt anticipé (Archives 63 253 consid. 2b et 60 561 consid. 1b). Par contre, s'il s'avère que l'attribution de la société a été faite à ses actionnaires – ou à toute personne proche de la société ou de ses actionnaires – sans contre-prestation équivalente, elle constitue une prestation appréciable en argent, pour autant que le caractère insolite du procédé soit reconnaissable pour les organes de la société (Archives 65 400 consid. 2 et 64 496 consid. 2b [traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1996, p. 423 ss] ; Archives 60 561 consid. 1b ; voir également les arrêts non publiés du 24 février 2000 en la cause C. [2A.67/1998], consid. 2a ; du 5 mars 1999 en la cause P. [2A.192/1996], consid. 2 et du 29 janvier 1999 en la cause P. [2A.523/1997], consid. 3a ; Pfund/Zwahlen, op. cit., ad art. 4 al. 1 let. b LIA, ch. 3.53 ss ; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht vol. 1, 9e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001, p. 524 ss par. 21 ch. 2.2 ; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, p. 265 ss ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle et Francfort-sur-le Main 2002, p. 250 par. 14 ch. 21).

b) De manière plus précise, il y a prestation appréciable en argent sous forme d'une distribution de bénéfices dissimulée lorsque trois conditions cumulatives sont remplies (arrêt du Tribunal fédéral du 5 mars 1999, publié dans la RDAF 1999 II p. 463 consid. 2 ; ATF 119 Ib 435 consid. 2b ; ATF 115 Ib 279 consid. 9b ; Archives 65 760 s. consid. 3a ; Archives 61 541 consid. 2 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.61 consid. 2b ; décisions non publiées de la Commission de recours du 5 septembre 2001, en la cause J. SA [CRC 2000-112], consid. 3, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 29 juillet 2002 [2A.458/2001/dxc], et du 27 octobre 1997, en la cause P. AG [CRC 1996-017], consid. 3 avec renvois, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 29 janvier 1999 [arrêt publié dans les Archives 68 246 ss] ; Pfund/Zwahlen, op.cit., p. 117 ch. 3.53) :

1° La prestation de la société est faite sans contre-prestation économique équivalente de la part du bénéficiaire. Il y a appauvrissement économique sans cause de la société et ce dernier repose uniquement sur le rapport de participation, sans qu'il s'agisse d'un remboursement du

capital apporté. Tel n'est pas le cas si la participation repose sur un autre motif que le rapport de participation, par exemple un rapport de droit privé clairement établi et motivé (Archives 63 63 consid. 2a).

2° L'attribution à la société est faite à un titulaire du droit de participation de la société ou, comme le précise l'art. 20 OIA, à un tiers le touchant de près. Il peut s'agir d'une personne physique parente de l'actionnaire ou d'une personne morale dominée par l'actionnaire. Selon la jurisprudence, sont également considérées comme proches les personnes avec lesquelles l'actionnaire entretient des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, apparaissent comme le véritable motif de la prestation, ainsi que les personnes à qui l'actionnaire met la société à disposition pour le développement de leurs affaires (Archives 64 496 consid. 2b in fine, avec renvois [traduit in RDAF 1996, p. 423 ss] ; Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuer, II. Teil : Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, vol. 2, Bâle 1993, ad art. 4 al. 1 let. b LIA, n° 155). Au surplus, l'analyse doit révéler qu'une telle prestation n'aurait pu avoir lieu dans les mêmes conditions entre des tiers. Cette dernière apparaît insolite, précisément dans la mesure où elle ne serait jamais intervenue entre des tiers (Archives 65 400 consid. 2a, avec renvois ; Max Imboden, Die Gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Archives 31 180 ; Anton Pestalozzi-Henggeler, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, thèse, Zurich 1947, p. 37 ss).

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

c) Dans le cadre des prestations appréciables en argent, il appartient en principe au contribuable de prouver le caractère de charge de la prestation en cause (Archives 65 401 consid. 2b et 63 63 consid. 3a). L'art. 39 LIA fait écho à ce principe en insistant sur le devoir de collaborer (arrêt du Tribunal fédéral du 29 janvier 1999, publié dans les Archives 68 251 consid. 3b [RDAF 1999 II p. 453] ; Archives 65 401 consid. 2b ; JAAC 65.61 consid. 3a). Le contribuable doit démontrer que la prestation était justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales – et non des relations personnelles ou étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation – ont conduit à la prestation appréciable en argent. Le caractère vraisemblable ne suffit en principe pas et la justification par les seuls documents écrits peut s'imposer selon les circonstances, notamment lorsque le contrat avec l'étranger est en jeu (arrêt précité du 29 janvier 1999, in Archives 68 251 [RDAF 1999 II p. 454] ; Archives 65 401 consid. 2b in fine). D'une manière générale, la question ne saurait donc se juger sur de simples allégations. En tous les cas, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences et

s'attendre à ce qu'ils soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATF 119 Ib 435 consid. 2c ; Archives 60 564 consid. 3). Au demeurant, certains indices peuvent s'avérer suffisants, une présomption conduisant directement, sans instruction supplémentaire, à l'application des règles sur le fardeau de la preuve (Archives 64 499 consid. 3c [RDAF 1996 p. 423 ss]).

3.– a) Peuvent notamment entrer en ligne de compte au titre de prestations appréciables en argent les excédents de liquidation (art. 20 al. 1 OIA). L'excédent de liquidation correspond – sur la base de l'état des biens au début des opérations de liquidation – au montant qui reste ou aurait dû rester à la société après règlement des dettes et des frais de liquidation ainsi que déduction du capital social versé. Les actions doivent être considérées à leur valeur vénale (Archives 50 439 consid. 2°; Archives 47 550). Il découle, en outre, d'une jurisprudence constante que l'obligation de payer l'impôt existe même lorsque la société n'est pas dissoute juridiquement (c'est-à-dire selon l'art. 736 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO; RS 220]), en d'autres mots, lorsqu'elle est liquidée de fait (Archives 68 743 ; Archives 58 709 consid. 2a ; Archives 55 649 s. consid. 2a ; Jürg Altorfer Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht, Berne/Stuttgart/Vienne 1994, p. 72, 103 ; cf. Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, p. 871 § 56 n° 174).

b) La liquidation de fait est la cessation d'une partie importante des activités sociales et la réalisation des actifs correspondants, sans que ceux-ci ne soient investis à nouveau, en l'absence d'une décision formelle de l'organe compétent et d'une inscription au registre du commerce (Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, p. 378 s.). Il n'est pas nécessaire que la société soit privée de l'ensemble de ses actifs. Il suffit que, même en présence de quelques actifs (tels que notamment des avoirs bancaires, des moyens liquides ou des créances comptables envers ses actionnaires), elle soit pour le reste vidée de sa substance économique (Archives 65 927 ; Archives 59 312, avec les références citées ; Archives 58 710 consid. 2b, concernant le cas d'une société immobilière considérée comme vidée après que son seul actif important a été réalisé ; JAAC 65.113 consid. 2b/aa ; décision non publiée de la Commission de céans du 26 janvier 2001, en la cause M. [CRC 2000-008], consid. 2a ; Höhn/Waldburger, op. cit., p. 513 s. par. 21 ch. 19). Une société est vidée de sa substance au moment où elle a aliéné ses moyens d'exploitation dans une mesure telle que la poursuite de l'exploitation n'est plus possible (dans ce sens, Suzanne Wettenschwiler, Die stille Liquidation der Aktiengesellschaft im Vergleich mit dem gesetzlichen Liquidationsverfahren, Zurich 1982, p. 13).

4.– a) En vertu de l'article 15 al. 1 let. a LIA, les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par celle-ci, jusqu'à concurrence du produit de liquidation. Tel est notamment le cas d'un administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société. Peu importe qu'il y ait inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur (Archives 55 651 consid. 2c). La responsabilité

solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel, mais uniquement des personnes ayant joué individuellement un rôle dans la liquidation (Archives 59 320 consid. 18b). La responsabilité découlant de l'art. 15 LIA est une responsabilité de garantie, ne reposant pas sur la notion de faute (Archives 47 552) ; elle est inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de payer les impôts. Selon l'art. 15 al. 2 LIA, les personnes désignées au premier alinéa ne répondent que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion. Leur responsabilité s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce que l'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 23 septembre 1999, in RDAF 2000 II p. 231, consid. 4e). Par rapport à l'art. 50 CO, cette disposition pose des exigences plus sévères quant à la preuve libératoire ; la formulation « tout ce qu'on pouvait attendre » va au-delà de ce que l'on entend par « tous les soins commandés par les circonstances ». Pour dégager sa responsabilité, le liquidateur doit s'être acquitté de sa tâche au mieux de ses connaissances et avoir fait tout ce que l'on peut raisonnablement exiger pour garantir le paiement de l'impôt. Cette preuve libératoire est d'autant plus difficile à amener que les personnes concernées disposent de compétences professionnelles particulières, telles que les avocats, notaires, économistes, comptables, etc. (arrêt précité du 23 septembre 1999, in RDAF 2000 II p. 234 consid. 7c et les références citées ; Archives 59 316 consid. 14d ; Archives 58 711 consid. 4a ; Archives 55 651 consid. 2c ; Archives 50 441 consid. 2b/bb ; décision non publiée de la Commission de céans du 26 janvier 2001, en la cause M. [CRC 2000-008], consid. 2b ; cf. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2e éd., Zurich 1996, p. 849 ch. 1618a ; Conrad Stockar, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in L'expert-comptable [EC] 1990, p. 325 s.).

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

Certes, la liquidation de fait étant un processus temporel, réalisé au moment où la société se trouve vidée de ses actifs, une prestation appréciable en argent peut représenter une des étapes de ce processus plus ou moins long, mais elle n'a pas pour conséquence évidente la réalisation d'un tel état de fait. Il doit y avoir une unité juridique et temporelle entre la prestation



appréciable en argent qualifiée d'acte de liquidation et l'état de liquidation de la société, pour que ladite prestation puisse recevoir la qualification juridique d'acte de liquidation. L'existence d'un lien de causalité doit être examinée dans chaque cas.

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

5.– Sur la base de l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Tribunal fédéral a déduit des principes constitutionnels dont le principe de proportionnalité qui exige un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public visé, le moyen choisi pour l'atteindre et la liberté impliquée (Andreas Auer/Georgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, Les droits fondamentaux, Berne 2000, p. 109, n. 17). Selon ce principe, toute intervention dans la sphère privée du citoyen doit donc se limiter à ce qui est nécessaire pour atteindre le but visé. Il exige en particulier de l'administration fiscale qu'elle respecte les exigences suivantes dans ses interventions : l'exigence de l'intérêt public, l'intervention devant reposer sur un intérêt public prépondérant ; l'exigence de l'aptitude, l'intervention devant être apte à réaliser son objectif ; l'exigence de la nécessité, la mesure devant être en plus nécessaire pour cette réalisation ; enfin, l'exigence de la proportionnalité au sens étroit, la mesure devant être proportionnée au but recherché du point de vue de l'intérêt public, l'intervention la moins grave devant le cas échéant être choisie. Ce principe est notamment applicable en droit fiscal (JAAC 65.61 consid. 3c ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 86). En effet, il doit guider la prise de décision par l'administration fiscale, à tout le moins lorsqu'elle dispose d'une certaine marge d'appréciation (fixation d'une sanction, octroi d'allègements fiscaux pour de nouvelles entreprises, remise d'impôts, etc.) (Oberson, op. cit., p. 43). En revanche, pour les impôts ayant la forme d'une somme unique ou fixe, la proportionnalité n'intervient pas, le contribuable n'est protégé que par les principes de la légalité et de l'arbitraire (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2829).

6.– En l'espèce, comme on l'a vu, le recourant ne conteste pas le montant calculé par l'AFC s'agissant de l'excédent de liquidation. Il ne s'oppose pas non plus à la qualification de ce montant comme prestation appréciable en argent et à l'impôt anticipé qui en résulte (cf. consid. 3a ci-dessus ; art. 20 al. 1 OIA). Cela étant, le recourant conteste sa responsabilité solidaire dans le paiement de l'impôt en question en qualité de liquidateur de fait de la société

(let. b). Il estime en effet qu'il a fait tout ce que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale conformément à l'art. 15 al. 2 LIA (let. c). Il reproche en conséquence à l'administration fiscale d'avoir interprété de manière inéquitable la disposition précitée et d'avoir ainsi violé le principe de la proportionnalité (let. a).

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

b) Il y a lieu de constater que les raisons ayant conduit le recourant à démissionner de ses fonctions d'administrateur le 23 décembre 1997 sont clairement l'épuisement des liquidités de la société en cause. Le recourant a ainsi provoqué la dissolution d'office de la société, dans la mesure où elle n'était plus représentée par un administrateur au sens de l'art. 708 CO (art. 708 al. 4 CO et pièce n° 3 de l'AFC). Elle est, par voie de conséquence, entrée en liquidation à ce moment précis. Le recourant a occupé les fonctions d'administrateur unique pendant toute l'existence de dite société, dès le 28 novembre 1974 jusqu'au jour précité de sa démission, soit au moment où la liquidation de fait de la société a été réalisée. Il doit dès lors être considéré comme étant le liquidateur de la société (cf. art. 740 al. 1 CO). Cette présomption est confirmée dans les faits non seulement par les motivations même qui ont conduit le recourant à démissionner, celui-ci ayant expliqué avoir géré la société jusqu'à ce qu'il constate qu'elle se trouvait sans liquidité et sans potentiel d'activité, et donc vidée de toute substance, mais encore par le fait qu'il a établi lui-même le dernier bilan de la société, soit le bilan de liquidation au 31 décembre 1997, établi le 24 août 1998. Il a ainsi exercé de fait des activités relevant purement de la liquidation, alors même qu'il avait démissionné préalablement de sa fonction d'administrateur. L'absence d'une quelconque inscription formelle auprès du registre du commerce ne modifie en rien ce qui précède, puisqu'il s'agit précisément d'une activité en tant qu'organe de fait (consid. 4a ci-dessus).

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

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

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

7.- a) Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de la l'AFC du 28 janvier 2003 confirmée.

b) Les frais de la procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être mis à la charge du recourant. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 et ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités de procédure administrative, RS 172.041.0).

**Par ces motifs,**

La Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

**prononce:**

1. Le recours de X. est rejeté et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 28 janvier 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.–, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.–.
3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant et à l'Administration fédérale des contributions.

**Indication des voies de droit**

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto