

# **BVGer A-1317/2019 vom 24. Februar 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-02-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1317\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1317_2019)

FR: TAF A-1317/2019 du 24 février 2022

IT: TAF A-1317/2019 del 24 febbraio 2022

## **Regeste**

Impôt anticipé

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant en l'occurrence réalisée, le Tribunal de céans est matériellement compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

### **E. 1.2**

Selon l'art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. En l'occurrence, l'AFC a rendu une première décision le 22 septembre 2017. Celle-ci a été contestée par la recourante, d'où il est résulté la décision sur réclamation ici querellée. La compétence fonctionnelle du Tribunal est ainsi respectée. En outre, le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA) et la recourante dispose de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

### **E. 1.3.1**

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd., 2020, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

### **E. 1.3.2**

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

instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechts-pflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

### **E. 1.3.3**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.3.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. René Rhinow et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 4e éd., 2021, n. marg. 996 ss). Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de la vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 et 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6).

### **E. 2.1**

La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101] ; art. 1 al. 1 LIA). L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements d'actions, de parts sociales, de bons de jouissance ou de bons de participation émis par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives domiciliées en Suisse (cf. art. 4 al. 1 let. b LIA ; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5e éd., 2021, § 14 n° 18). Pour les revenus de capitaux mobiliers, l'impôt anticipé s'élève à 35% de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA).

### **E. 2.2**

Est un rendement imposable d'actions, parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, 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 existant au moment où la prestation est effectuée, tels que dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc. (art. 20 al. 1 OIA).

### **E. 2.3**

La notion d'excédents de liquidation comprend toutes les prestations qui sont faites aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes qui leur sont proches à la suite de la dissolution de la société, pour autant qu'elles ne représentent pas le remboursement du capital existant au moment de la dissolution. L'excédent imposable résulte de la différence entre la valeur réelle des actifs et le montant des passifs y compris le capital-actions de la société (respectivement les parts sociales dans le cas d'une Sàrl) au début des opérations de liquidation (arrêts du TF 2C\_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.1 et 2C\_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.4.2).

#### **E. 2.4.1**

Il découle 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], respectivement selon l'art. 821 CO dans le cas d'une Sàrl), en d'autres mots, lorsqu'elle est liquidée de fait (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 392 s. ; Marco Duss/Andreas Helbing/Fabian Duss, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2e éd., 2012, n° 152 ad art. 4 ; ATF 115 Ib 274 consid. 9c et 10, 106 Ib 375 consid. 2a ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.4.2 et les références citées). 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 (arrêt du TF 2C\_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1 ; Oberson, *op. cit.*, § 14 n° 36), en l'absence d'une décision formelle de l'organe compétent et d'une inscription au registre du commerce (Roland Ruedin, *Droit des sociétés*, 2e éd., 2006, n°2046 p. 365 ; arrêt du TF 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 3.1). 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. Selon une jurisprudence constante, une décision ou la volonté de liquider la société n'est pas nécessaire pour considérer qu'une liquidation de fait a eu lieu (ATF 115 Ib 274 consid. 10 ; arrêts du TF 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1 et 2C\_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.4.3 et les références citées). La loi sur l'impôt anticipé comprend de la sorte tous les actes de disposition au moyen desquels une partie de la fortune de la société est remise aux actionnaires (arrêts du TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.2 et 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.4.3).

#### **E. 2.4.2**

Comme point de départ de la liquidation de fait, il y a lieu de retenir le moment où, selon l'ensemble des circonstances, un acte de disposition ne peut plus être considéré comme une

transaction commerciale ordinaire, mais vide la société (arrêt du TF 2A.57/1989 du 9 octobre 1989 [Archives de droit fiscal suisse, ci-après « Archives », vol. 58 p. 707 ss] consid. 2b [non publié dans ATF 115 Ib 393] ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.4.4 et les références citées). En d'autres termes, il y a liquidation de fait lorsque les actifs de la société ont été réalisés et que les biens de la société ont d'une manière ou d'une autre été aliénés de façon définitive en faveur des actionnaires ou des personnes qui leur sont proches (arrêt du TF 2C\_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1).

#### **E. 2.4.3**

Aux termes de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par celle-ci, jusqu'à concurrence du produit de liquidation. L'alinéa 2 de cette disposition précise qu'elles ne répondent toutefois que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion ; leur responsabilité s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. En outre, les personnes solidairement responsables ont, dans la procédure, les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA ; à ce propos, cf. arrêt du TAF A-5664/2018 du 23 avril 2019 consid. 3 et les références citées).

#### **E. 2.4.4**

La désignation de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, qui fait référence à la notion de « personnes chargées de la liquidation », est très large et englobe tous ceux qui ont effectivement joué un rôle de liquidateur, qu'ils soient administrateurs de la société, qu'ils aient agi sur instruction de l'actionnaire ou directement en qualité d'actionnaire. Est ainsi notamment considéré comme personne chargée de la liquidation l'administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société (cf. W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, 1ère partie, 1971, n° 16 ad art. 15 al. 1 LIA ; Thomas Meister, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., 2012, n° 15 ad art. 15 al. 1 let. a LIA). Une inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur n'est donc pas nécessaire. Cette responsabilité est en effet inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de régler la créance fiscale. La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel, mais uniquement des personnes ayant individuellement joué un rôle dans la liquidation (cf. arrêt du TAF A-5664/2018 du 23 avril 2019 consid. 3.1 et les références citées).

#### **E. 3.1**

Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA) et se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile où elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA). La notion d'échéance de la prestation imposable correspond à celle du droit civil (arrêt du TF 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.3 ; Michael Beusch, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 21 ad art. 12). La créance fiscale prend directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (arrêt du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.5). La forme d'exécution de la prestation imposable n'est pas déterminante. Dite exécution intervient donc notamment dès que la prestation est créditée, étant précisé qu'il n'est même pas nécessaire que ladite prestation soit effectivement versée (art. 14 al. 1 LIA ; arrêt du TF 2C\_115/2007 du 11 février 2007 consid. 4.1 [en lien avec la renonciation ultérieure au versement du

dividende préalablement décidé par la société]).

### **E. 3.2**

Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les autres revenus de capitaux mobiliers et sur les gains faits dans les loteries échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (cf. art. 12 LIA). L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (cf. Pfund, op. cit., art. 4 al. 1 let. b, art. 16 n° 1.1). La notion d'échéance de l'impôt anticipé au sens de l'art. 16 LIA doit dès lors être distinguée de la notion d'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 LIA qui fait naître la créance fiscale (cf. Beusch, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., art. 12 n° 23 et art. 16 n° 1 s.).

### **E. 3.3**

Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, un intérêt moratoire de 5% l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 [RS 642.212]). Cet intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale et il naît également ex lege lorsque les conditions en sont remplies (cf. Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 72). Ledit intérêt ne revêt, en revanche, pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable. Il est même perçu lorsque le contribuable n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou lorsque la créance fiscale n'a pas encore été fixée dans une décision entrée en force (cf. arrêt du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.4.4 et les références citées).

### **E. 4.1**

En matière d'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit (lorsque l'obligation fiscale ne peut pas être exécutée par la procédure de déclaration, voir consid. 4.2 ci-dessous) déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi - compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé - le destinataire de l'impôt ; c'est lui qui supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt ; ces obligations incombent au débiteur de la prestation (arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.3 et les références citées ; Thomas Jaussi, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 6 ad art. 10).

#### **E. 4.2.1**

L'obligation fiscale peut être exécutée, soit par le paiement de l'impôt (art. 12 ss LIA), soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 19 et 20 LIA), lorsqu'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (art. 20 al. 1 LIA ; arrêt du TF 2C\_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 2.1). L'ordonnance définit de manière exhaustive les cas dans lesquels cette procédure exceptionnelle est admise (art. 24 ss OIA ; ATF 110 Ib 319 consid. 4).

#### **E. 4.2.2**

Aux termes de l'art. 24 al. 1 let. c OIA, la société peut ainsi être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, notamment en cas de distribution de dividendes en nature ou d'un excédent de liquidation par cession d'actif. La notion de dividendes en nature est définie par la jurisprudence comme étant toute remise de biens pour laquelle une retenue d'impôt anticipé n'est d'emblée pas possible. Les prestations en argent - qui ne sont pas versées en espèces mais par compensation ou remise de dette - ne peuvent être qualifiées de dividendes en nature puisque dans un tel cas l'impôt anticipé peut toujours être déduit (ATF 94 I 472 consid. 4 ; arrêt du TAF A-1486/2006 du 11 juillet 2007 consid. 5.3 ; Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 33 ss ad art. 20).

#### **E. 4.2.3.1**

La procédure de déclaration ne peut être admise, selon l'art. 24 al. 2 OIA, que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaires de la prestation) auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance, et si leur nombre ne dépasse pas vingt. Lorsqu'il n'y a pas de droit au remboursement ou qu'il subsiste un doute sur ce droit, la procédure de déclaration doit être refusée, ce refus n'ayant pas pour effet d'exclure le remboursement de l'impôt, puisque celui-ci peut encore avoir lieu s'il est démontré dans la procédure de remboursement ultérieure que les conditions à cet effet sont remplies (arrêts du TAF A-9785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.7.3 et A-653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 3.1.3 et les références citées ; Baumgartner/Bossart Meier, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 61 s. et 82 ad art. 20).

#### **E. 4.2.3.2**

Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC - de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours - n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. En cas de doute au sujet du droit au remboursement, celui-ci ne doit pas être levé dans la procédure de prélèvement, mais il doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En définitive, si à l'issue de l'examen sommaire, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (art. 21 ss LIA et art. 51 ss OIA ; arrêts du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.7.3 et A-653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 3.11.3 et les références citées).

#### **E. 5.1**

En l'espèce, le Tribunal de céans rappelle que la recourante a décidé - lors de son assemblée extraordinaire du 25 novembre 2016 - de distribuer un dividende de Fr. 150'000.- en faveur de son actionnaire, Madame B. \_\_\_\_\_, en compensation de la dette des époux D. \_\_\_\_\_ (relative au prêt de Fr. 294'048.- ; cf. consid. C ci-avant). Le litige porte notamment sur la modalité choisie par la recourante pour exécuter son obligation fiscale. Cette dernière soutient qu'elle peut remplacer le paiement de l'impôt anticipé par la procédure de déclaration conformément à l'art. 24 al. 1 let. c OIA en ce qui concerne le versement du

dividende en cause. Dans ce contexte, la Cour de céans rappelle qu'aux termes de l'art. 24 al. 1 let. c OIA, la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable en cas de distribution de dividendes en nature ou d'un excédent de liquidation par cession d'actif. En l'occurrence, la Cour de céans examinera dans un premier temps - au regard des griefs invoqués par la recourante - si ledit dividende peut être qualifié de dividende en nature au sens de l'art. 24 al. 1 let. c, 1ère phrase, OIA (cf. consid. 5.2 et 5.3 ci-après). Le Tribunal analysera ensuite si la distribution de dividende a engendré une liquidation de fait de la recourante, cet examen étant une prémisses nécessaire afin de déterminer si ladite distribution peut être qualifiée d'excédent de liquidation par cession d'actif selon l'art. 24 al. 1 let. c, 2ème phrase, OIA (cf. consid. 5.4 ci-après). Ensuite, la Cour de céans se penchera sur l'argument de la recourante selon lequel la procédure de déclaration aurait dû s'appliquer dès lors qu'elle ne disposait pas de liquidités suffisantes pour payer l'impôt anticipé (cf. consid. 5.5). En dernier lieu, le Tribunal de céans traitera de la question de la date de fin de l'intérêt moratoire qui est contestée par la recourante (cf. consid. 5.6).

### **E. 5.2.1**

Au moyen d'un premier grief, la recourante argue en substance que le dividende de Fr. 150'000.- versé en compensation de la dette de son actionnaire, Madame B.\_\_\_\_\_, et de son époux constituerait un dividende en nature. A l'appui de son argument, elle précise que la créance qu'elle détenait à l'encontre des époux D.\_\_\_\_\_ doit être qualifiée d'actif immobilisé au sens de l'art. 959 al. 3 CO du fait qu'elle n'était pas réalisable dans les douze mois de la clôture du bilan. La recourante en déduit que les distributions d'actifs immobilisés doivent par définition être qualifiées de dividendes en nature, de sorte que la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. c OIA trouverait application dans le cas d'espèce.

### **E. 5.2.2**

A titre liminaire, le Tribunal de céans relève que la Haute Cour a considéré - dans le cadre d'une affaire relative à une distribution de dividendes ayant eu lieu sous la forme d'une remise partielle d'un prêt - que la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. c OIA ne pouvait s'appliquer dès lors que le dividende en cause ne constituait pas un dividende en nature. Dans cette jurisprudence, la notion de dividende en nature a été définie comme étant les dividendes pour lesquels une retenue d'impôt anticipé n'est d'emblée pas possible. Le Tribunal fédéral a du reste précisé que les prestations en argent - qui ne sont toutefois pas versées en espèces mais par compensation ou remise de dette - ne peuvent être qualifiées de dividendes en nature puisque dans un tel cas l'impôt anticipé peut toujours être déduit (ATF 94 I 472 consid. 4 ; arrêts du TAF A-1486/2006 du 11 juillet 2007 consid. 5.3 et A-498/2007 du 15 mars 2007 consid. 3.2.2 ; Baumgartner/Bossart Meier, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 33 ss ad art. 20).

### **E. 5.2.3**

Comme mentionné précédemment, la recourante argue que la créance qu'elle détenait à l'encontre des époux D.\_\_\_\_\_ doit être qualifiée d'actif immobilisé - du fait qu'elle n'était pas réalisable dans les douze mois de la clôture du bilan - et que toute distribution d'actif immobilisé doit par définition être qualifiée de dividendes en nature. La Cour de céans admet que certaines créances à long terme puissent être qualifiées d'actifs immobilisés. Toutefois, et comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, il n'en demeure pas moins

que la recourante ne peut être suivie dans son raisonnement lorsqu'elle considère que les distributions d'actifs immobilisés doivent nécessairement être qualifiées de dividendes en nature, ces deux notions étant indépendantes l'une de l'autre. En effet, si certaines distributions d'actifs immobilisés pourraient être qualifiées de dividendes en nature, cette affirmation ne saurait être généralisée. Au vu de la jurisprudence exposée ci-dessus, il apparaît que le critère décisif pour qualifier un dividende en nature comme tel est le fait de savoir si une retenue d'impôt anticipé est d'emblée possible. Dans ce contexte, la Cour de céans relève qu'il n'apparaît ainsi pas pertinent - pour qualifier le dividende en cause - d'examiner si la dette des époux D. \_\_\_\_\_ envers la recourante constitue ou non un actif immobilisé au sens du droit comptable. En effet, quand bien même une telle qualification serait admise, cet élément ne permettrait pas au Tribunal de céans de considérer que l'opération en cause constitue une distribution de dividende en nature. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

### **E. 5.3.1**

Dans un second grief, la recourante argue que la jurisprudence sur laquelle l'autorité inférieure se base pour considérer que le dividende en cause ne constitue pas un dividende en nature ne saurait s'appliquer au cas d'espèce dès lors que - datant de 1968 (ATF 94 I 482) - elle ne tiendrait pas compte des modifications législatives du nouveau droit comptable quant à la structure des comptes annuels et la qualification obligatoire des actifs et passifs. La recourante précise que le fait qu'une créance non réalisable dans les douze mois de la clôture du bilan soit qualifiée d'actif immobilisé selon les dispositions du CO serait en contradiction avec l'état de fait que connaissait l'affaire jugée en 1968.

### **E. 5.3.2**

La Cour de céans reconnaît que la jurisprudence sur laquelle l'autorité inférieure s'est fondée pour considérer que le dividende en cause ne constituait pas un dividende en nature a été rendue avant l'entrée en vigueur au 1er janvier 2013 du nouveau droit comptable (RO 2012 6679). Toutefois, le Tribunal de céans ne voit pas en quoi - et la recourante ne le mentionne pas - la modification du droit comptable pourrait avoir une quelconque influence sur la jurisprudence rendue en 1968 par la Haute Cour. Dans ce contexte et contrairement à ce qu'invoque la recourante, le Tribunal de céans ne saurait retenir que l'état de fait de la cause jugée en 1968 serait en contradiction avec celui de la présente cause. En effet, à la lecture de la jurisprudence précitée, il apparaît que le Tribunal fédéral a eu à se déterminer sur l'application de la procédure de déclaration dans le cadre d'une distribution de dividende effectuée sous la forme d'une remise partielle d'un prêt octroyé par une société à sa holding (ATF 94 I 472, p. 473). Il est rappelé que dans le cas d'espèce, la recourante a décidé de distribuer un dividende de Fr. 150'000.- en faveur de son actionnaire en compensation partielle du prêt de Fr. 294'048.- octroyé aux époux D. \_\_\_\_\_ (cf. consid. C ci-avant). Dans ce contexte et au vu de la similitude des deux affaires en cause, la Cour de céans relève que l'affirmation de la recourante - formulée de manière générale - selon laquelle le fait qu'une créance non réalisable dans les douze mois de la clôture du bilan soit qualifiée d'actif immobilisé selon les dispositions du CO serait en contradiction avec l'état de fait de l'affaire jugée en 1968 est sans pertinence et ne permet donc pas au Tribunal de céans d'écarter l'analogie entre les deux causes. De surcroît, il est rappelé que le fait que la créance des époux D. \_\_\_\_\_ soit potentiellement qualifiée d'actif immobilisé n'a aucune influence quant à l'examen de la nature du dividende. Comme mentionné précédemment, de jurisprudence constante, le critère décisif pour considérer un dividende en nature comme tel

est le fait de savoir si une retenue d'impôt anticipé est d'emblée possible (cf. consid. 5.2.2 ci-avant). Vu les éléments qui précèdent, il y a lieu de considérer que c'est à juste titre que l'autorité inférieure s'est basée sur l'ATF 94 I 472 pour qualifier le dividende en cause. Partant, le grief de la recourante est rejeté.

### **E. 5.3.3**

Compte tenu de tout ce qui précède, la Cour de céans retient que c'est à bon droit que l'AFC a considéré que la recourante n'avait pas procédé à une distribution de dividendes en nature. Partant, la procédure de déclaration ne peut s'appliquer sur la base de l'art. 24 al. 1 lit. c, première phrase, OIA. Le Tribunal de céans examinera, ci-après (cf. consid. 5.4 ci-dessous), si la distribution en cause est constitutive d'une liquidation de fait. Cet examen étant une prémisses nécessaire pour déterminer si la procédure de déclaration peut s'appliquer en raison d'un excédent de liquidation par cession d'actif au sens de l'art. 24 al. 1 lit. c, deuxième phrase, OIA.

### **E. 5.4.1**

Concernant la liquidation de fait retenue par l'autorité inférieure, la Cour de céans relève ce qui suit. Il ressort de la décision attaquée que l'AFC a considéré que la recourante avait été vidée de sa substance économique en distribuant un dividende correspondant à plus de 99% de ses fonds propres et que partant elle avait été liquidée de fait. L'autorité inférieure précise du reste que la distribution effectuée ne saurait toutefois être considérée comme un excédent de liquidation par cession d'actif au sens de l'art. 24 al. 1 lit. c, deuxième phrase, OIA étant donné qu'une telle situation ne peut se produire que lorsque le transfert porte sur le seul actif de la société ou sur la totalité des actifs de cette dernière - ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. L'AFC conclut que les époux D. \_\_\_\_\_ seraient solidairement responsables du paiement de l'impôt anticipé en leur qualité d'organe de la société en vertu de l'art. 15 LIA. En l'occurrence, bien que la recourante conteste avoir été en liquidation, elle argue en substance que dans la mesure où l'autorité inférieure aurait retenu une liquidation de fait, la distribution de dividendes effectuée devrait être qualifiée d'excédent de liquidation par cession d'actif au sens de l'art. 24 al. 1 lit. c, deuxième phrase, OIA. Partant, la procédure de déclaration pourrait s'appliquer sur la base de cette condition.

### **E. 5.4.2**

La Cour de céans rappelle que 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 (cf. consid. 2.4.1 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1). Une liquidation factuelle est présumée lorsque la société est vidée ou plutôt a perdu de sa substance économique, à tel point que son activité commerciale ordinaire n'est plus possible (ATF 115 Ib 274 consid. 10a ; arrêt du TF 2C\_868/2010 du 19 avril 2011 consid. 4.41). Il ressort de l'approche casuistique telle qu'exposée ci-dessous que les cas de liquidation de fait sont reconnus uniquement en cas de circonstances indiscutables. Ainsi, dans l'arrêt du TF 2A.342/2005 du 9 mai 2006 consid. 4.3, la vente par une société de son unique actif et la mise à disposition de son actionnaire unique de produit de la vente ont été considérées comme une liquidation de fait. Dans l'arrêt du TF 2C\_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 4.1, la vente par la société des titres encore existants et le transfert irréversible d'une grande partie du produit de la vente à une autre société, sans que le lien entre les deux sociétés ne puisse être clairement établi, ont été

considérés comme une liquidation de fait. Dans l'arrêt TF 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1, une liquidation de fait est reconnue finalement en 2002, après que les actifs de la société aient été réduits de Fr. 263'500.- à Fr. 9'000.- entre la fin de l'année 2001 et la fin de l'année 2002. Le Tribunal fédéral a vu également un indice dans l'importance de la dette d'impôt direct de la société qui se dessinait définitivement en 2002 et dans la prise de direction d'une autre société par le gérant.

### **E. 5.4.3**

En l'espèce, la Cour de céans reconnaît - comme l'a retenu l'autorité inférieure - qu'en distribuant un dividende de Fr. 150'000.- la recourante a liquidé une grande partie de ses fonds propres (soit 87.58% et non 99% comme l'avance l'AFC puisque les fonds propres s'élevaient selon le bilan au 31 décembre 2015 de la recourante à Fr. 171'261,16 [Capital, Fr. 20'000.- ; Bénéfice, Fr. 79'628,31 ; PP reporté, Fr. 71'632,85 ; Cf. Recours du 15 mars 2019, pièce 3]). Dans ce contexte, il est précisé qu'en vertu du droit comptable, la distribution de dividende aux actionnaires a pour corollaire une diminution des actifs aux dépens du capital propre. Elle n'est possible qu'à la condition de ne pas entamer les éléments du bilan qui jouent un rôle de verrou, soit notamment la partie de la réserve générale qui ne peut pas être utilisée (Nicolas Rouiller/Marc Bauen/Robert Bernet/Colette Lassere, La société anonyme suisse, 2e éd., 2017, p. 215). L'art. 671 al. 1 CO oblige la société à constituer dans ses comptes une réserve dite générale. L'art. 671 al. 2 ch. 3 CO impose quant à lui d'y affecter 10% des montants qu'elle répartit à titre de part de bénéfice après le paiement d'un dividende de 5%. L'emploi de la réserve générale est de plus restreint ; tant que celle-ci ne dépasse pas la moitié du capital-actions, elle ne peut être employée qu'à couvrir des pertes ou à prendre des mesures permettant à l'entreprise de se maintenir en temps d'exploitation déficitaire, d'éviter le chômage ou d'en atténuer les conséquences (art. 671 al. 3 CO). En l'occurrence, il ressort de l'examen des bilans de la recourante au 31 décembre 2015 et 2016 (Cf. Recours du 15 mars 2019, pièce 3) que cette dernière n'a procédé à aucune attribution du bénéfice à la réserve générale - qui n'atteignait du reste pas 50% du capital social - comme il sied de le faire lors du versement d'un dividende ordinaire ou extraordinaire. Bien que les éléments tels qu'exposés ci-dessus permettent de démontrer que la distribution de dividendes en cause a été effectuée en violation des règles du droit comptable - cette question ne faisant toutefois pas l'objet du présent litige - ils ne permettent néanmoins pas d'établir une liquidation de fait. En effet, malgré une distribution de dividende correspondant à 87.58% de ses fonds propres, il ressort des pièces comptables de la recourante que cette dernière a été habilitée à poursuivre son activité commerciale et a d'ailleurs été en mesure de réaliser un chiffre d'affaire de Fr. 591'916.79 en 2017 et Fr. 619'538.45 en 2018 (Cf. Recours du 15 mars 2019, pièces 16 et 17). Partant, au vu des conditions strictes posées par la jurisprudence pour reconnaître une liquidation de fait (cf. consid. 5.4.2 ci-avant), il y a lieu de considérer que les éléments retenus par l'AFC ne constituent pas des indices explicites et clairs qui permettent de retenir que la situation en cause est constitutive d'une telle situation. En conséquence, la Cour de céans relève que c'est à tort que l'AFC a retenu que les époux D.\_\_\_\_\_ était solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par la recourante en vertu de l'art. 15 al. 1 LIA (cf. ch. 3 et 4 de la décision de l'AFC du 22 septembre 2017, confirmés dans la décision de rejet de la réclamation du 13 février 2019, elle-même objet du présent recours et dont la recourante demande l'annulation). Même si dans le recours, on ne trouve pas de grief spécifique à cet égard, la recourante ayant principalement contesté le refus de l'application de la procédure de déclaration, il convient en l'espèce, sur la base de la maxime d'office (cf. consid. 1.3.1

ci-avant), de réformer la décision entreprise sur ce point. Dès lors qu'aucune liquidation de fait n'est retenue dans le cas d'espèce, il apparaît au demeurant superflu d'examiner le grief de la recourante selon lequel la distribution de dividende serait constitutive d'un excédent de liquidation par cession d'actif. Partant, la Cour de céans retient que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que la procédure de déclaration ne pouvait s'appliquer sur la base de l'art. 24 al. 1 let. c, deuxième phrase, OIA.

#### **E. 5.5.1**

Dans un quatrième grief, la recourante allègue que le paiement de l'impôt anticipé aurait entraîné des complications inutiles et des rigueurs manifestes de sorte que la procédure de déclaration aurait dû lui être octroyée conformément à l'art. 20 al. 1 LIA. Elle précise qu'une retenue d'impôt anticipé de Fr. 52'500.- (soit 35% de Fr. 150'000.-) n'était d'emblée pas possible au regard de ses liquidités insuffisantes et qu'elle n'aurait pas été en mesure d'obtenir un emprunt auprès de tiers compte tenu du fait qu'aucune garantie personnelle de la société et de l'actionnaire n'aurait été acceptée au vu de l'âge et de l'état de santé de cette dernière. L'art. 20 al. 1 LIA prévoit que s'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable. L'OIA définit de manière exhaustive les cas dans lesquels cette procédure exceptionnelle est admise (cf. consid. 4.2.1 ci-avant). Partant, l'argument de la recourante revenant à avancer que le paiement de l'impôt anticipé aurait entraîné des complications inutiles ou des rigueurs manifestes au sens de l'art. 20 al. 1 LIA n'est point suffisant pour l'octroi de la procédure de déclaration. En effet, comme mentionné ci-avant, pour que le débiteur de la prestation puisse bénéficier de ladite procédure de déclaration, il faut encore que les conditions définies de manière exhaustive dans l'OIA soient remplies. Or, dans le cas d'espèce il a été tranché ci-avant que la distribution de dividende en cause ne pouvait être considérée - ni comme une distribution de dividendes en nature (cf. consid. 5.2 et 5.3 ci-avant) - ni comme un excédent de liquidation par cession d'actif au sens de l'art. 24 al. 1 lit. c OIA (cf. consid. 5.4 ci-avant). Partant, quand bien même il serait admis que la recourante remplissait la condition posée par l'art. 20 LIA - à savoir qu'elle ne disposait pas des liquidités nécessaires pour payer l'impôt anticipé - cet élément ne saurait suffire pour lui accorder la procédure de déclaration étant donné qu'elle ne remplit pas les conditions posées par l'OIA.

#### **E. 5.5.2**

Bien qu'au vu de ce qui précède l'examen des liquidités de la recourante au moment du versement du dividende en cause paraît superflu, la Cour de céans relève ce qui suit. Certes, le Tribunal de céans admet qu'il ressort du bilan au 31 décembre 2015 de la recourante que cette dernière ne disposait pas des liquidités suffisantes pour s'acquitter du paiement de Fr. 52'500.- d'impôt anticipé (elle disposait uniquement Fr. 5'850.42 de liquidités à ce moment-là, cf. Recours du 15 mars 2019, pièce 3). Toutefois, la Cour de céans relève que le versement ordinaire de l'impôt anticipé n'occasionne, pour l'entreprise concernée, qu'une sortie temporaire de liquidités. En effet, par le biais de la procédure de paiement le montant de Fr. 52'500.- aurait été remboursé à l'actionnaire de la société qui semble en principe remplir les conditions du droit au remboursement - question qui ne fera toutefois pas l'objet d'un examen dans le cadre de la présente cause (cf. consid. 4.2.3.2 ci-avant). Au vu des explications fournies par la recourante, il apparaît selon toute vraisemblance que l'actionnaire aurait reversé à la société le remboursement de l'impôt anticipé obtenu puisque

- conformément à leur accord - seule une cession de créance et aucune prestation en espèces ne devait revenir à l'actionnaire. Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève qu'il ressort du bilan au 31 décembre 2016 de la recourante qu'à cette période-là elle disposait de liquidités négatives (UBS, compte courant : Fr. - 30'019.12, cf. Recours du 15 mars 2019, pièce 3). Cet élément laisse penser que la recourante aurait été en mesure d'effectuer le paiement de Fr. 52'500.- quand bien même cela aurait engendré de manière temporaire un solde négatif de son compte bancaire.

#### **E. 5.6.1**

La recourante conteste finalement la date de fin de l'intérêt moratoire retenue par l'autorité inférieure, soit la date du paiement de l'impôt anticipé, (« A. \_\_\_\_\_ doit payer Fr. 52'500.- au titre d'impôt anticipé plus intérêts moratoires à 5% l'an dès le 25 décembre 2016 jusqu'au jour du paiement de l'impôt », mise en gras ajoutée, cf. consid. F.a ci-avant). A l'appui de son grief, la recourante avance que l'intérêt moratoire devrait cesser soit ; 1) le 30 juillet 2017, correspondant à la date à laquelle la réserve relative au remboursement de l'impôt anticipé litigieux aurait été formulée dans la déclaration d'impôt \*\*\* des époux D. \_\_\_\_\_ ; 2) subsidiairement le 5 mars 2018, date qui correspondrait à la taxation des époux D. \_\_\_\_\_ par l'autorité fiscale \*\*\* qui aurait dû imputer sur son bordereau l'éventuel impôt anticipé retenu [recte : date de la taxation cantonale des époux D. \_\_\_\_\_ pour la période fiscale 2016] ; 3) encore plus subsidiairement, le 14 mars 2019 du fait que l'autorité inférieure n'aurait rendu sa décision sur réclamation que le 13 mars 2019, soit plus d'un an et demi après que la recourante ait déposé sa réclamation du 25 octobre 2017 (cf. consid. E et F ci-avant).

#### **E. 5.6.2**

A titre liminaire, il est rappelé que, pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA ; consid. 3.1 ci-avant). En l'espèce, il ressort de la décision litigieuse que l'AFC a retenu comme date déterminante pour la naissance de la créance fiscale le 25 novembre 2016, correspondant à la date de l'assemblée extraordinaire de la recourante lors de laquelle il fut décidé de distribuer le dividende en cause. Cette manière de faire ne prête pas le flanc à la critique et la recourante ne conteste du reste pas cette date, mais uniquement celle relative à la fin de l'intérêt moratoire. Pour le surplus, la Cour de céans relève que - ainsi que le souligne l'autorité inférieure - la créance d'intérêts moratoires est un accessoire de la créance fiscale principale - d'impôt anticipé, en l'espèce. L'échéance et l'exigibilité de la créance d'intérêt moratoire suit donc le même sort de celle de la créance principale. Ainsi, la créance accessoire d'intérêts moratoires est devenue exigible dès l'échéance du délai de trente jour de l'art. 16 al. 1 let. c LIA (cf. consid. 3.3 ci-avant), soit le 25 décembre 2016 comme l'a retenu à juste titre l'autorité inférieure (cf. consid. F.a ci-avant) - ce qui n'est du reste pas contesté.

#### **E. 5.6.3**

Concernant le terme de fin du calcul de la créance des intérêts moratoires, qui est contesté par la recourante, le Tribunal de céans ne saurait retenir que les différents faits allégués par cette dernière sont susceptibles de faire cesser le cours de l'intérêt moratoire. Il est en particulier relevé que l'Administration fiscale du canton \*\*\* n'est pas compétente pour prélever ou percevoir l'impôt anticipé. Partant, il est évident que les éléments soulevés sous les points 1) et 2) au consid. 5.6.1 ci-avant n'ont aucune influence sur le cours de l'intérêt

moratoire. S'agissant du point 3) selon lequel l'autorité inférieure n'aurait rendu sa décision sur réclamation que le 13 mars 2019, soit plus d'un an et demi après que la recourante ait déposé sa réclamation la Cour de céans relève ce qui suit. Seul le paiement de l'impôt anticipé peut faire cesser le cours de l'intérêt moratoire, étant précisé que cet intérêt est précisément dû en cas de retard dans le paiement dudit impôt. Partant, le Tribunal ne saurait retenir que la décision de l'autorité inférieure ait une quelconque influence sur le cours de l'intérêt moratoire, quand bien même elle aurait été rendue une année et demie après la réclamation. Compte tenu de ce qui précède, le grief de la recourante est rejeté.

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à réformer la décision entreprise en tant qu'elle confirme la responsabilité solidaire des époux D. \_\_\_\_\_ pour le paiement de l'impôt (voir le consid. 5.4.3). Pour le surplus, le recours est rejeté.

#### **E. 7.1**

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

#### **E. 7.2**

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 4'250.-. Vu que la décision entreprise a été réformée partiellement en faveur de la recourante, il se justifie de réduire les frais de procédure à sa charge. Partant, ceux-ci sont mis à sa charge à hauteur de Fr. 3'000.-. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 4'250.- déjà versée par elle. Le solde de Fr. 1'250.- lui sera restitué, une fois que le présent arrêt sera entré en force, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

#### **E. 7.3**

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Pour le même motif, la recourante se voit allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à Fr. 1'875.-. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.