

GE_GERICHTE A/4618/2009 vom 20. November 2012

GE Cour de justice, 2012-11-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4618_2009

FR: GE_GERICHTE A/4618/2009 du 20 novembre 2012

IT: GE_GERICHTE A/4618/2009 del 20 novembre 2012

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours de l'AFC est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

E. 2

a. Selon l'art. 55 al. 1 LIFD, lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris tous les soins commandés par les circonstances. b. L'art. 8 al. 1 LIPM a une teneur similaire. Il stipule en effet que lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration ou de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit net de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris toutes les précautions commandées par les circonstances. c. En associant des tiers par le biais de la responsabilité solidaire à l'obligation du contribuable de s'acquitter de sa dette d'impôt, le législateur a cherché à renforcer les garanties de recouvrement du fisc. La fin de l'assujettissement d'une personne morale est en effet l'ultime moment pour le décompte fiscal final. (K. STOYANOV, La responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt, in *Les procédures en droit fiscal*, 2ème édition complétée et actualisée, 2005, p. 823). La responsabilité fiscale solidaire est ainsi typiquement une responsabilité de garantie assumée par des personnes qui disposent de pouvoirs étendus sur des actifs susceptibles d'être mis à contribution pour couvrir les dettes fiscales, les liquidateurs par exemple. (X. OBERSON, La responsabilité fiscale des organes dirigeants des sociétés anonymes, in *SJ* 2006 II, p. 293, 294). Elle est indépendante de toute faute, mais non causale. Elle est accessoire, mais non subsidiaire (R. DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux, in F. BOHNET, *Quelques actions en responsabilité*, 2008, p. 199, 217). Elle oblige le liquidateur négligent ou peu scrupuleux à supporter lui-même la charge de l'impôt que la société aurait dû payer avant de se dessaisir de ses biens en faveur de ses actionnaires (Arrêt du Tribunal administratif fédéral A/831/2007 du 22 avril 2010, consid. 3.3).

E. 3

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé,

(interprétation téléologique) ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique - ATF 121 III 408 consid. 4b pp. 412-413 ; 121 V 58 consid. 3b pp. 60-61). A cet égard, les travaux préparatoires ne sont pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le Tribunal fédéral; ils ne sont toutefois pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme, car ils révèlent la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément décisif dont le juge ne saurait faire abstraction même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 119 II 183 consid. 4b pp. 185-186 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 61). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 ; 117 Ia 328 consid. 3a pp. 331-332 et les arrêts cités.).

E. 4

a. Dans son message, le Conseil fédéral a souligné que l'art. 55 al. 1 LIFD contenait des règles sur la responsabilité allant en partie plus loin que celles du droit alors en vigueur (cf. art. 11 et 121 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct - AIFD). « Elles se révèlent cependant nécessaires au vu des expériences faites et de l'élargissement des rapports économiques internationaux. Le 1^{er} alinéa prévoit la responsabilité solidaire des personnes chargées de l'administration ou de la liquidation, lorsque cesse l'assujettissement illimité d'une personne morale (art. 60, 2e al.). Cette disposition s'inspire de l'art. 15 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA - RS 642.21), qui a fait ses preuves. Le droit actuel (art. 121 AIFD) ne connaît pas de responsabilité similaire, ce qui s'est souvent révélé comme une lacune. » (cf. Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, du 25 mai 1983 ; FF 1983 III p. 197) b. Les travaux préparatoires de la LIPM font directement référence à l'art. 55 LIFD et mettent en évidence que l'art. 8 LIPM « entraîne une extension de la responsabilité des administrateurs et se rapproche des règles contenues à l'art. 15 al. 1 LIA qui ont démontré leur pertinence au cours des années au vu de l'élargissement des rapports économiques. C'est en effet lors de la cessation d'assujettissement aux impôts genevois qu'il est important pour les autorités fiscales de pouvoir se retourner contre les personnes qui ont, par leur administration (de droit ou de fait), engendré ou favorisé, de manière active ou par défaut de vigilance, l'impossibilité pour la personne morale d'acquitter la charge fiscale qui lui incombe. Il s'agit toutefois d'une présomption réfragable par la personne chargée de l'administration ou de la liquidation de la personne morale dans la mesure où elle prouve qu'elle a pris toutes les précautions qu'on pouvait raisonnablement attendre d'elle dans les cas d'espèce. » (cf. Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et Canton de Genève, séance 34 du 23 septembre 1994 à 21h00, commentaire par articles du PL 7090 A (LIPM) ad art. 8, disponible sur http://www.geneve.ch/GRANDCONSEIL/memorial/data/530109/34/530109_34_complete.asp - consulté le 7 novembre 2012). c. Il résulte de l'interprétation historique des art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM que l'art. 15 al. 1 LIA a directement inspiré au législateur tant fédéral que cantonal le mécanisme d'une responsabilité solidaire des administrateurs et liquidateurs de la personne morale pour les impôts qu'elle doit lorsque cesse son assujettissement illimité (X. OBERSON, La responsabilité, op. cit., p. 303 ; K. STOYANOV, op. cit., p. 824). La jurisprudence et les commentaires concernant l'art. 15 LIA peuvent ainsi être consultés avec profit pour leur interprétation. (J.-B. PASCHOUD, Commentaire romand de la LIFD, 2008, ad art. 55, p.

668, n. 5 ; R. DANON, op. cit. , p. 218). Les particularités de la LIFD et de la LIPM doivent cependant être prises en compte.

E. 5

Au contraire de ce qui prévaut à l'art. 15 al. 1 LIA, le régime de solidarité des art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM concerne non seulement les personnes chargées de la liquidation de la personne morale, mais également ses administrateurs. Le cercle des personnes concernées est ainsi plus largement défini. Il s'agit non seulement des administrateurs et liquidateurs qui sont inscrits au RC, mais également des organes de fait de la personne morale. (J.-B. PASCHOUD, op. cit. , p. 670 ; R. DANON, op. cit. , p. 205). La référence aux personnes chargées de l'administration pourrait donner à penser que le cercle des responsables solidaires est étendu à tous les administrateurs. Le législateur ayant toutefois clairement voulu s'inspirer du régime de la responsabilité solidaire de la LIA, il faut toutefois retenir que seules les personnes chargées en fait ou en droit de la liquidation peuvent être tenues à garantie. (JAAC 2005 n°15, p. 177, consid. 4a ; R. DANON, op. cit. , 218 ; X. OBERSON, La responsabilité, op. cit. , p. 304) Est essentielle pour la qualification d'une personne en tant que liquidateur de fait sa participation active et de manière déterminante aux actes de liquidation et de disposition des biens sociaux qui auraient dû servir à garantir le paiement de la dette d'impôt (J.-B. PASCHOUD, op. cit. , p. 670). Celui qui, bien que sachant que la société doit être liquidée, exécute uniquement en qualité d'employé ou de mandataire (p. ex. comme avocat ou fiduciaire) une tâche dépendante ne répond pas de la dette d'impôt de la société en tant que liquidateur (ATF 115 Ib 274 , 288, consid. 18 , K. STOYANOV, op. cit. , p. 839).

E. 6

a. La responsabilité solidaire des art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM n'entre en ligne de compte que lorsque l'assujettissement de la personne morale prend fin. (X. OBERSON, La responsabilité, op. cit. , p. 303). b. A teneur de l'art. 54 al. 2 LIFD, l'assujettissement d'une personne morale prend fin le jour de la clôture de la liquidation, le 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. Au niveau cantonal, l'art. 6 al. 2 LIPM a une teneur similaire. c. Conformément à l'art. 738 CO, une société anonyme entre en liquidation après avoir été formellement dissoute pour une des causes visées à l'art. 736 CO. Sauf cas de faillite ou de décision judiciaire, la dissolution de la société est inscrite au RC à la diligence du conseil d'administration (art. 737 CO). Aussi longtemps que la répartition entre actionnaires n'est pas terminée, la société en liquidation garde alors sa personnalité et sa raison sociale à laquelle s'ajoute les mots « en liquidation » (art. 739 al. 1 CO). Les liquidateurs ont pour mission de terminer les affaires courantes, procéder au recouvrement des créances, réaliser l'actif et exécuter les engagements de la société. Ce n'est qu'après paiement des dettes que l'éventuel actif de la société est le cas échéant réparti entre actionnaires (art. 743 al. 1 et 745 al. 1 CO). Après la fin de la liquidation, les liquidateurs avisent le préposé au RC que la raison sociale est éteinte (art. 746 CO). L'inscription au RC de la dissolution de la société et de sa liquidation n'a pas d'effet constitutif, mais exclusivement un effet déclaratif. (Arrêt du Tribunal fédéral du 31 mai 1974, cause W, in Archives, volume 44, p. 314, 318).

E. 7

Avant le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, la société est seule débitrice de ses impôts et la responsabilité solidaire pour leur paiement ne peut être engagée (K. STOYANOV, op. cit. , page 837).

E. 8

La clôture de la liquidation est normalement constatée par les liquidateurs, dans la réquisition de radiation qu'ils adressent au RC. La question se pose de savoir ce qu'il en est en cas de liquidation tacite ou la radiation n'est tout simplement pas demandée. Il existe en effet des situations de liquidation de fait, où la société est tacitement dissoute et liquidée sans que la procédure formelle ne soit suivie. (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, op. cit. , p. 246) « L'administrateur de la société – non inscrit comme liquidateur au RC - réalise les biens de la société, paie les créanciers qu'il ne peut éviter de régler et répartit discrètement le produit de la liquidation aux actionnaires. C'est ce qu'on appelle la « stille Liquidation », c'est-à-dire la liquidation « en douce », terme qui qualifie bien la manœuvre. Ce n'est qu'au moment de la demande de radiation ou éventuellement à l'occasion d'un contrôle de bilan que l'AFC se rend compte que la société a été effectivement liquidée. » (J. BEGUELIN, La responsabilité fiscale des liquidateurs de société anonyme, société à responsabilité limitée et société coopérative, p. 544 ; K. STOYANOV, op. cit. , p. 837).

E. 9

Il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire mais vide la société (Archive, vol. 47, p. 547, c. 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 appréciable 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 (K. STOYANOV, op. cit. , p. 833). 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 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. (JAAC 2001 n° 113, p. 1215, 1222, 1223).

E. 10

La période de gestion déterminante sera aisée à identifier lorsque les liquidateurs sont désignés par l'assemblée générale. En revanche, la question est plus délicate en présence d'une liquidation de fait. Il s'agira dans ce cas de distinguer entre transaction commerciale ordinaire et acte de disposition vidant économiquement la société de sa substance. (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_499/2012 du 9 juillet 2012, consid. 7.2).

E. 11

En l'espèce, le TAPI a considéré que la fin de la liquidation de O_____ était survenue lors de la clôture de la faillite de la société, vraisemblablement à l'expiration du délai fixé au 21 décembre 2009 par l'office des faillites pour l'avance de frais, mais au plus tard le 14 juin

2010, date de radiation de la société du RC. Pour le TAPI, au moment où la décision du 25 août 2009 et celle sur réclamation du 17 novembre 2009 ont été rendues O _____ était encore assujettie de sorte que les personnes chargées de son administration ou de sa liquidation ne pouvaient être tenues responsables solidaires de ses impôts. Les décisions rendues étaient ainsi prématurées. A l'appui de son recours, l'AFC conteste ce point de vue. M. D _____ avait procédé à la liquidation de fait de la société dans la mesure où au cours de son mandat d'administrateur, il avait déployé des activités visant à la vente de tous les actifs de la société. Il avait également participé activement à la vente de l'immeuble du Chemin A _____ le 20 octobre 2004, qui avait concrétisé la liquidation de O _____. La liquidation étant un processus temporel, M. D _____ ne pouvait s'affranchir de sa responsabilité du seul fait qu'il avait démissionné du conseil d'administration quelques heures au plus avant la réalisation de cet immeuble.

E. 12

Il résulte des travaux préparatoires relatifs aux art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM et de la doctrine en la matière précitée, que le droit fiscal reconnaît, à côté des cas de liquidation formelle de sociétés, des situations où celles-ci sont liquidées de fait, c'est-à-dire où une décision de dissolution est prise tacitement et où la société voit ses actifs liquéfiés au point que la poursuite de son activité est rendue impossible, sans pour autant que la liquidation en cours ne soit inscrite au RC. Les art. 55 al. 1 LIFD ainsi que 8 al. 1 LIPM tiennent ainsi pour responsables solidaires des impôts impayés de la société tant les administrateurs et liquidateurs inscrits au RC que les administrateurs et liquidateurs de fait. Leur responsabilité solidaire n'est cependant engagée qu'à compter de la clôture de la liquidation. Avant celle-ci, seule la société est responsable de ses dettes fiscales. Lorsque la procédure de liquidation est formelle, la clôture de la liquidation donne lieu à la radiation de la personne morale du RC. En cas de liquidation tacite, il faut retenir que la liquidation est clôturée lorsque la société a été vidée de sa substance au point que la poursuite de son activité est devenue impossible. La clôture de la liquidation marque le moment à partir duquel le fisc peut mettre en œuvre la responsabilité solidaire de garantie des administrateurs et liquidateurs, formels ou de fait. La liquidation étant un processus temporel, sont responsables solidaires des impôts impayés à la clôture de la liquidation de la personne morale tous les administrateurs et liquidateurs qui ont effectivement participé à celle-ci, et non pas seulement ceux qui en dernier lieu s'en sont chargé, formellement ou tacitement.

E. 13

En l'espèce, en mars 2004, lorsque M. D _____ a acquis le capital social de O _____ et en est devenu l'administrateur unique, la société était à la tête d'un parc immobilier comprenant douze immeubles d'habitation estimés à CHF 37'626'988,40. Elle disposait par ailleurs d'actifs circulants à hauteur d'environ CHF 1'000'000.-. La convention de vente d'actions et cession de créance conclue avec M. F _____ stipulait expressément que O _____ lui revendrait quatre des douze immeubles sur simple requête de sa part, le transfert de leur propriété devant intervenir au 31 juillet 2004. Du 25 mars 2004 au 20 octobre 2004, date à laquelle M. F _____ a racheté à M. D _____ le capital social de O _____, soit en sept mois, M. D _____, en sa qualité d'administrateur unique, a procédé à la vente de dix des douze immeubles détenus par O _____. Dans la mesure où il savait, depuis le mois de mars 2004, que O _____ avait pris l'engagement d'aliéner jusqu'à quatre des immeubles de son parc sur simple demande de M. F _____, les dispositions prises par

M. D _____ pour vendre dix des douze immeubles du parc, les deux immeubles conservés étant au nombre de ceux sur lesquels M. F _____ s'était réservé un droit d'emption, ne peuvent être qualifiées d'opérations commerciales ordinaires. Les ventes successives, en un laps de temps très court, apparaissent au contraire, vu la teneur des conventions entre M. D _____ et M. F _____, comme autant d'actes de liquéfaction du patrimoine social et s'inscrivent clairement dans un processus de liquidation de fait de la société, ce que démontre par ailleurs les mouvements du compte actionnaire. Celui-ci est en effet passé d'un solde créancier de CHF 4'563'283,32 au 25 mars 2004 à un solde débiteur de CHF 4'922'866,13 au 30 septembre 2004. Il est donc indéniable qu'entre le 25 mars 2004 et le 30 septembre 2004, M. D _____ a agi en qualité de liquidateur de fait de O _____.

E. 14

M. D _____ conteste pouvoir être tenu responsable solidaire des impôts impayés de O _____ au motif que lorsqu'il a démissionné de ses fonctions d'administrateur, le 20 octobre 2004, la société n'était pas en liquidation car elle était encore propriétaire des immeubles du chemin A _____ à Gland et de la rue C _____ à Genève. Il n'avait pas participé à la vente de l'immeuble de Gland à I _____ qui avait été effectuée par l'administrateur lui ayant succédé. Par ailleurs, par lettre d'intention du 27 septembre 2004 M. F _____ avait manifesté vouloir reprendre sa villa de Gland en procédant au rachat des actions de O _____, ce qui témoignait de son intérêt pour la société et non sa liquidation.

E. 15

Les arguments de M. D _____ ne peuvent être suivis. La liquidation est en effet un processus temporel et la responsabilité solidaire accessoire instituée par les art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM vise toutes les personnes ayant participé en fait ou en droit à la liquidation. Or, il est acquis que M. D _____ a agi comme liquidateur de fait de O _____, à tout le moins jusqu'à sa démission du conseil d'administration le 20 octobre 2004. Il est vrai que l'administrateur, qui lui a succédé dès ce moment, a également agi comme liquidateur de fait de la société. Le 20 octobre 2004, à peine nommé, il a en effet vendu en qualité de représentant de O _____ la villa de Gland à une société I _____, représentée par son administrateur unique et par ailleurs avocat de M. F _____, pour un prix de vente de CHF 3'070'000,-. Il ne s'agissait pas d'une opération commerciale ordinaire, mais bien d'un acte de disposition destiné à vider la société de ses actifs puisque O _____ a enregistré une perte sur la vente de cet immeuble de CHF 2'304'767,80, vu sa valeur au bilan en CHF 5'374'767,80. Le 23 novembre 2007, l'AFC a d'ailleurs adressé à O _____ des bordereaux rectificatifs 2004 tenant compte d'actifs non déclarés à hauteur d'environ CHF 11'000'000.- vu notamment la réévaluation de la valeur de la parcelle de Gland à CHF 8'430'000.-. La question de savoir si M. D _____ a lui aussi participé de manière active et déterminante à la vente de la villa de Gland, vu la lettre d'intention du 27 septembre 2004 qui évoque de longues discussions entre les parties sur la manière dont M. F _____ allait reprendre ce bien, peut rester ouverte dans la mesure où sa responsabilité est en toute hypothèse engagée par les actes de liquidation antérieurs qu'il a effectués.

E. 16

Après la vente de la villa de Gland, O _____ disposait encore d'un actif immobilier, l'appartement de la rue C _____. Cet appartement a été vendu le 26 août 2005 à la secrétaire de M. F _____ et à sa mère. Au 31 décembre 2005, la société n'avait plus aucun actif immobilisé et un actif circulant de CHF 4'520'555.- dont CHF 4'317'164.- représentant

le compte courant actionnaire. L'exercice a été clos par une perte de CHF 47'030,95. Au 31 décembre 2006, O _____ n'avait plus aucun actif immobilisé et un actif circulant de CHF 4'339'610.- dont CHF 4'317'164.- représentait le compte courant actionnaire. L'exercice a été clos par une perte de CHF 1'203'219,35. L'organe de révision mentionnait dans son rapport que la société était en situation de surendettement manifeste et son dépôt de bilan obligatoire. Le 1^{er} mars 2007, l'administrateur unique a approuvé la proposition de dépôt de bilan car la société n'avait pas les moyens de payer ses dettes. La clôture des opérations de liquidation de O _____ a ainsi eu lieu entre le 26 août 2005 et 1^{er} mars 2007 au plus tard, avec le constat fait par le réviseur et l'administrateur que la poursuite des activités de l'entreprise n'était plus possible. Lorsque la décision querellée a été rendue par l'AFC le 25 août 2009 et celle sur réclamation le 17 novembre 2009, la condition posée par les art. 54 et 55 al. 1 LIFD et 6 et 8 al. 1 LIPM que la liquidation - de fait en l'occurrence - soit clôturée était ainsi réalisée.

E. 17

L'autorité fiscale pouvait dès lors choisir parmi les responsables solidaires celui ou ceux qu'elle entendait actionner, le débiteur ayant acquitté la dette fiscale pouvant exercer une action récursoire contre les autres codébiteurs à savoir toutes les autres personnes chargées de son administration ou de sa liquidation (K. STOYANOV op. cit., p. 827 et 828). Ainsi, quand bien même M. D _____ n'a pas été le seul administrateur à avoir procédé à la liquidation tacite de la société, tâche qui a également été exécutée par son successeur, il n'en demeure pas moins que l'AFC avait le droit de décider de l'actionner plutôt que l'administrateur et liquidateur suivant de O _____, ou les deux, ce d'autant que la responsabilité instituée par les art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM est une responsabilité objective, indépendante de toute faute.

E. 18

a. Selon les art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM, la responsabilité solidaire des organes est limitée au paiement des impôts, ce qui exclut le paiement des amendes. Au demeurant, les amendes administratives - au sens strict, c'est-à-dire les amendes non disciplinaires - sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des contraventions. Ce caractère pénal commande que des garanties procédurales spécifiques soient accordées au justiciable, en particulier celles prévues aux art. 6 et 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) et 2 et 4 du Protocole n° 7 à la CEDH du 22 novembre 1984 (PA7 CEDH - RS 0.101.07), et que certains principes issus du droit pénal de fond soient respectés. Conformément au principe cardinal du droit pénal pas de peine sans faute, elles ne peuvent être réclamées qu'aux personnes qui ont commis la faute ayant conduit à son prononcé (ATA/397/202 du 26 juin 2012, consid. 5 et 6). La responsabilité solidaire de liquidateur de M. D _____ ne peut ainsi être engagée que pour les impôts demeurés impayés de O _____ et non les amendes prononcées à l'encontre de la personne morale. b. Les impôts demeurés impayés par O _____ pour lesquels la responsabilité solidaire de liquidateur de M. D _____ est engagée sont les suivants (intérêts réservés) : Impôt cantonal et communal exercice 2003 : CHF 88'140,00 (solde bordereau du 23.12.2005) exercice 2004/1 : CHF 1'923'951,20 (bordereau du 23.11.2007) exercice 2005 : CHF 16'333,15 (sommation du 30.01.2008) exercice 2006 : CHF 10'670,95 (sommation du 31.10.2008) exercice 2007 : CHF 1'314,15 (bordereau du 21.07.2008) Impôt fédéral direct année 2003 : CHF 36'669,25 (bordereau du 30.11.2007) année 2004/1 : CHF 1'192'660,50 (bordereau du 23.11.2007)

TOTAL CHF 3'269'739,20

E. 19

Selon les art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM, les administrateurs et liquidateurs peuvent être libérés de toute responsabilité s'ils prouvent qu'ils ont pris tous les soins commandés par les circonstances. « Cette clause libératoire est formulée plus largement que celle de l'art. 15 al. 2 2^{ème} phr. LIA. Selon cette disposition, la responsabilité des personnes s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. Pour la doctrine, cette clause est si sévère qu'il est très rare qu'elle puisse être évoquée avec succès. Il devrait en aller autrement de l'art. 55 al. 1 2^{ème} phr. » La personne qui pourrait prouver n'avoir fait preuve d'aucune négligence qui soit en rapport de causalité avec le dommage encouru par la collectivité publique serait libéré de sa responsabilité. (J. PASCHOUD, op. cit, p. 671). En l'espèce, M. D_____ considère que si par impossible sa responsabilité devait être engagée, il devrait en être libéré car il a pris toutes les mesures nécessaires pour assurer le paiement des créances d'impôt alors qu'il était administrateur de la société. En particulier, une provision pour impôt de CHF 1'736'040.- avait été constituée lors de la vente des actions et de sa démission du conseil d'administration de O_____, provision qui suffisait à couvrir la charge fiscale de la société selon les comptes au 30 septembre 2004. En outre, la société disposait des actifs nécessaires. Les comptes établis pour la période du 1er janvier au 30 septembre 2004 enregistraient un bénéfice de CHF 7'561'148.- et le bénéfice après impôt se montait à CHF 5'825'108.-. La charge fiscale était ainsi provisionnée à raison de 29,8 %. Par ailleurs la société disposait d'actifs suffisants puisqu'elle était encore propriétaire d'immeubles pour CHF 5'464'767.- avec un endettement hypothécaire de CHF 2'278'500.-.

E. 20

Pour déterminer la mesure de la Diligence de M. D_____, il faut examiner les comptes de O_____ au moment de sa démission du conseil d'administration. Il est vrai que M. D_____, en sa qualité d'administrateur unique de O_____, avait constitué une provision pour impôts en CHF 1'736'040.- représentant le 29,8 % du bénéfice net après impôt figurant dans les comptes au 30 septembre 2004. Sur la période fiscale 2004, O_____ s'est toutefois vu notifier des bordereaux rectificatifs prenant en compte CHF 10'990'811.- non déclarés dans les comptes au 31 décembre 2004. Cette reprise concernait la valeur de la parcelle de Gland réévaluée à CHF 8'430'000.-, un actif fictif à B_____ de CHF 1'000'000.-, un loyer insuffisant en CHF 211'000.- et des frais non justifiés en CHF 1'349'811.-. Si la reprise sur la vente de l'immeuble de Gland ne peut sans autre être imputée à M. D_____ dans la mesure où l'immeuble a été vendu alors que O_____ était représentée par un nouvel administrateur, il n'en va pas de même de celle concernant B_____ en CHF 1'000'000.- qui a été admise par O_____ et concerne sa période de gestion. Or, la provision pour impôt de CHF 1'736'040.- constituée par M. D_____ au 30 septembre 2004 ne représente que le 25,436 % d'un bénéfice net après impôt en CHF 6'825'108.- (CHF 5'825'108.- + CHF 1'000'000.-). Sans qu'il soit besoin de déterminer si la reprise relative au loyer insuffisant et aux frais non justifiés est au surplus totalement ou partiellement imputable à la période de gestion de M. D_____, il faut déjà constater que la provision pour impôt qu'il a constituée était insuffisante à couvrir la charge fiscale prévisible de O_____ au 30 septembre 2004. Au vu de ce qui précède, M. D_____ n'a pas pris tous les soins commandés par les circonstances pour veiller à ce que O_____ soit en mesure de s'acquitter de ses dettes d'impôts. C'est d'autant plus vrai si l'on considère

que parallèlement M. D_____ a débité le compte courant actionnaire, qui est passé d'un solde créancier de CHF 4'563'283,32 au 25 mars 2004 à un solde débiteur de CHF 4'922'866,13 au 30 septembre 2004. Sa responsabilité solidaire demeure donc engagée. Conformément à l'art. 55 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPM, elle sera limitée au produit net de liquidation de O_____.

E. 21

Bien fondé, le recours sera admis et le jugement entrepris annulé et réformé dans le sens des considérants. La cause sera renvoyée pour le surplus à l'AFC pour qu'elle arrête le montant du produit net de la liquidation de O_____ qui constitue la limite de la responsabilité de M. D_____.

E. 22

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 5'000.- sera mis à la charge de M. D_____ (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure. * * * * *

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