

# LA RESPONSABILITÉ FISCALE DES MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

## Questions choisies [1]

**Cet article a pour vocation d'attirer l'attention des administrateurs sur les principales responsabilités qu'ils endossent au niveau fiscal. Situations topiques, éléments de forme, types d'impôts, formes de responsabilité: tant de sujets que l'auteur aborde par des questions choisies et des mises en situation.**

### 1. PRÉAMBULE

La responsabilité fiscale des membres du conseil d'administration est en réalité plurielle, large et d'une certaine complexité. Pour aborder le sujet, nous nous livrons à nos propres réflexions sous forme d'une liste de questions choisies et de mini-cas, sans rechercher l'exhaustivité. Pour le contenu, l'accent est mis principalement sur l'impôt anticipé, «générateur» du régime de la responsabilité solidaire du «liquidateur» et, par voie de conséquence, de l'administrateur [2].

### 2. GÉNÉRALITÉS – CONTEXTE

**2.1 D'une manière très générale, quelles sont les situations susceptibles d'engager la responsabilité fiscale des membres d'un conseil d'administration?** On compte notamment, d'une part, la responsabilité solidaire en matière de paiement de l'impôt

- lorsque le membre du CA obtient un avantage du fait que l'impôt n'a pas été acquitté par le contribuable, par exemple via une prestation appréciable en argent;
- dans sa position de garant, particulièrement dans le cas de la liquidation ou du transfert de siège;
- lorsqu'il participe ou commet une infraction pénale, par exemple dans le cadre d'une soustraction d'impôts;

et, d'autre part, les responsabilités relatives aux infractions en matière de procédures [3].

**2.2 Quels sont les impôts appliquant le régime de la responsabilité solidaire?** L'impôt anticipé a été le premier à

instaurer la responsabilité solidaire des «personnes chargées de la liquidation» (1965 – art. 15 LIA). Il a été suivi par l'impôt fédéral direct (1995 – art. 55 LIFD) pour les personnes chargées de l'administration et de la liquidation des personnes morales. La plupart des cantons ont introduit des règles similaires à la LIFD [4]. La taxe sur la valeur ajoutée a emboîté le pas (1995 – art. 25 OTVA, remplacé désormais par l'art. 15 LTVA). La loi sur les droits de timbre connaît également la responsabilité solidaire des administrateurs en son art. 10 [5].

Ces bases légales expresses trouvent leur fondement dans le «pouvoir de disposition, juridique, économique ou factuel», dont sont titulaires les organes dirigeants de la société sur les biens permettant de payer les impôts [6]. Ces pouvoirs octroient aux dirigeants une position objective de garant et les responsabilités qui vont avec, notamment celle de faire en sorte que la société qu'ils administrent (le contribuable) soit effectivement en mesure d'acquitter les impôts qu'elle doit [7]. Ils supportent ainsi une responsabilité de garantie.

Les membres du conseil d'administration n'ont plus seulement à exercer leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et à veiller fidèlement aux intérêts de la société [8], ils sont également tenus de sauvegarder les intérêts du fisc [9].

**2.3 Pourquoi les dispositions fiscales relatives à la responsabilité solidaire des organes concernent-elles les situations de liquidation et de transfert de siège? Cela veut-il dire que cette solidarité n'est pas de mise, par exemple dans le cas d'une prestation appréciable en argent?** La liquidation et le transfert de siège entraînent la disparition du contribuable, et par là même la mise en péril des créances fiscales envers la société liquidée ou transférée. Le fisc peut certes tenter de garantir sa créance fiscale en exigeant des sûretés ou en empêchant la radiation de la société du registre du commerce [10], encore faut-il qu'il soit informé et puisse agir en temps utile [11].

Faute de disposition expresse, la responsabilité solidaire n'est pas applicable dans le cas d'une prestation appréciable en argent, à moins que celle-ci forme une liquidation de fait de la société [12] ou une soustraction fiscale [13].



BENJAMIN CHAPUIS,  
EXPERT-COMPTABLE  
DIPLOMÉ, PROF. ASSOCIÉ  
HAUTE ÉCOLE DE  
GESTION ARC HES-SO

**2.4 Les membres d'un conseil d'administration peuvent-ils être rendus solidairement responsables du paiement de l'impôt de la société alors qu'ils n'ont commis aucune faute?** Oui. La responsabilité solidaire ne repose pas sur une faute. Elle ne requiert pas forcément non plus la commission d'une infraction à caractère pénal (p. ex. soustraction fiscale).

Comme évoqué ci-dessus (ch. 2.2), la responsabilité solidaire est liée au pouvoir de disposition, juridique, économique ou factuel; ce pouvoir est aux mains des garants. Ceux-ci disposent en effet d'un pouvoir sur les actes et sur les biens de la société (contribuable). Ils ont ainsi l'aptitude de la société à payer l'impôt. Les dispositions légales incitent ainsi les membres du conseil d'administration (garants) à exercer leur pouvoir de sorte que la société (contribuable) paie ses impôts avant de disparaître, à l'étranger ou à tout jamais [14]. Nous avons affaire à une responsabilité de garantie.

### 3. IMPÔT ANTICIPÉ

**3.1 Le fait de ne pas être inscrit au registre du commerce, par exemple en tant que liquidateur, permet-il d'éviter la responsabilité solidaire?** Autrement dit: qui sont «les personnes chargées de la liquidation» au sens de l'art. 15, al. 1, let. a, LIA?

La loi vise les personnes ayant joué individuellement un rôle dans la liquidation (organe de fait) [15]. Ainsi, les personnes occupant une fonction dirigeante, d'administration ou de gestion, l'actionnaire lui-même, voire un mandataire, peuvent, selon leurs actes, endosser potentiellement la responsabilité solidaire. L'inscription au registre du commerce n'a qu'un effet déclaratif [16].

La notion développée ci-dessus dans le cadre d'une liquidation est applicable de manière similaire aux personnes participant à la réalisation d'un transfert de siège [17].

**3.2 L'art. 15, al. 1, let. a, LIA est applicable lorsque la société est en liquidation, c'est-à-dire dès le moment de l'inscription de cet état de fait au registre du commerce. Est-ce exact?** Oberson nous dit: «la loi ne vise pas seulement la dissolution formelle mais aussi et surtout la liquidation factuelle», soit celle qui est réalisée lorsque la société est vidée de sa substance économique, par exemple par l'abandon ou la liquéfaction de ses actifs (avoir en banque, titres facilement échangeables, créances envers les actionnaires) [18] et cela sans aucun réinvestissement; la poursuite de l'activité est ainsi rendue impossible [19]. Fiscalement, la liquidation est donc comprise dans un sens économique, à la lumière du but social et de l'activité de la société [20].

Ici aussi, l'inscription au RC n'est que déclarative.

En pratique, dans le cas d'une société ayant rendu ses actifs liquides sans réinvestissement, il n'est pas rare que l'AFC qualifie l'opération de liquidation de fait au moment où la substance distribuée a été remise à l'actionnaire ou à une personne proche, par exemple par l'entremise d'un compte-courant ou d'un prêt à l'actionnaire, voire à une personne proche [21].

**3.3 La personne solidairement responsable peut-elle échapper à sa responsabilité en démontrant qu'elle a**

**œuvré bénévolement?** Non. La jurisprudence est très rigoureuse. Selon elle, la preuve libératoire de l'art. 15, al. 2 est plus sévère que l'art. 55 CO relatif à la responsabilité de l'employeur. En d'autres termes, la locution «tout ce qu'on pouvait attendre» dépasse «tous les soins commandés par les circonstances». Requérir des sûretés de l'actionnaire pourrait certainement aider [22].

Plus les compétences professionnelles sont élevées, plus la preuve libératoire sera difficile à apporter. Ce sera le cas pour les avocats, experts-comptables, notaires, experts fiscaux, économistes, etc. [23].

**3.4 La personne solidairement responsable est-elle en droit de récupérer l'impôt anticipé réglé par ses soins? Et si oui, à l'aide de quel formulaire?** L'al. 3 de l'art. 15 LIA confère à la personne solidairement responsable, «dans la

procédure, les mêmes droits et devoirs que le contribuable». Pour rappel, dans le cadre de l'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe à la société (contribuable): elle est débitrice de la dette fiscale et a l'obligation de répercuter la charge d'impôt sur le bénéficiaire de la prestation [24]. La personne solidairement responsable prend la place du contribuable; elle n'a bénéficié d'aucune prestation; elle ne fait pas partie du cercle des ayants droit au remboursement [25]. Demeure réservé le cas spécial de la prestation appréciable en argent au bénéfice de la personne solidairement responsable, lorsque la prestation est le point de départ d'une liquidation de fait.

### 3.5 Quelques cas

**3.5.1 *Dorbien 1 SA.*** M. Jack est l'actionnaire unique de *Dorbien SA*. Un beau jour, M. Jack appelle M. Payet, administrateur unique de *Dorbien SA*, pour organiser la vente de *Dorbien SA* au prix de CHF 2 450 000 à M. Germain.

L'actif du bilan de *Dorbien SA* est constitué de CHF 2 500 000 de liquidités. La société n'a aucune dette et un capital-actions de CHF 100 000.

*Analyse.* Nous sommes dans le cas de la cession d'un manteau d'actions, assimilée fiscalement à une liquidation suivie d'une nouvelle création [26]. La société est économiquement liquidée [27]. Le montant reçu par l'actionnaire (CHF 2 450 000) – réduit du capital-actions (CHF 100 000) – est assimilé à un dividende de liquidation soumis à l'impôt anticipé [28]. M. Payet est considéré comme liquidateur, même s'il n'est pas inscrit au RC. Il est donc solidairement responsable de l'impôt anticipé dû. Aucune procédure de déclaration n'est prévue dans ce cas de figure.

Le droit de timbre d'émission est également dû au sens de l'art. 10 LT, après déduction de la franchise de CHF 1 000 000 [29].

M. Jack a pensé à tort qu'il avait réalisé un gain en capital non imposable et qu'il n'avait donc pas à déclarer de revenu lié à cette opération. Il est cependant redevable de l'impôt sur le revenu sur une assiette correspondant au bénéfice de liquidation [30], soit CHF 2 350 000 (2 350 000 – 100 000).

**3.5.2 *Dorbien 2 SA.*** Surpris et contrarié par la taxation de CHF 822 500 (35 % s/ 2 350 000) reçue de l'AFC (IA), M. Payet

pense faire une réclamation, car selon lui, le fisc aurait dû réclamer l'impôt anticipé en priorité à la société, qui par ailleurs existe toujours.

*Analyse.* Le principe de solidarité [31] permet au fisc de réclamer le paiement de sa créance auprès de M. Payet sans forcément passer par une requête de paiement auprès de la société. La responsabilité n'est donc pas subsidiaire, mais accessoire [32].

Ce cas est un peu théorique. En pratique, la taxation de l'impôt anticipé ira toujours en premier lieu à la société avec mention de la responsabilité solidaire. L'éventuelle décision au sens de l'art. 41 LIA sera notifiée à la société et au liquidateur.

**3.5.3 Dorbien 3 SA.** Dans cette troisième variante, admettons que le conseil d'administration ait été formé de trois membres, MM. Payet, Zeplin et Schmidt. En toute logique, M. Payet est d'accord de prendre à sa charge et de payer un tiers de la créance, alors que le fisc lui réclame la totalité de ladite créance. Il pense faire une réclamation en argumentant que le fisc devrait répartir la facture entre les trois administrateurs en place.

*Analyse.* L'art. 144, al. 1, CO stipule que «le créancier peut, à son choix, exiger de tous les débiteurs solidaires ou de l'un d'eux l'exécution intégrale ou partielle de l'obligation». Les autorités fiscales peuvent ainsi réclamer les montants perdus (impôts non encaissés auprès du contribuable) à n'importe quel membre du conseil, par exemple en fonction de sa fortune présumée et donc des chances d'encaissements subséquents [33].

Cette opinion est combattue par Böckli [34] et Oberson [35]: elle serait contraire au principe de proportionnalité. Ces auteurs plaident pour l'application de l'art. 43 CO afin de permettre au juge de tenir compte de la faute de chacun [36].

**3.5.4 M. Jemenva.** M. Jemenva a quitté le conseil d'administration de Vivodent Holding SA le 16 mai 2019, quelques semaines après que Vivodent a vendu une de ses quatre participations significatives. Le 4 mai 2023, l'AFC invite M. Jemenva à payer CHF 150 000. Comment en est-on arrivé là?

*Analyse.* La première phrase de l'art. 15, al. 2, LIA stipule que les personnes chargées de la liquidation «ne répondent que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion». La question à se poser dans notre cas d'étude est de savoir si la cession de la participation significative – sans réinvestissement ultérieure – forme le point de départ d'une liquidation de fait qui a été poursuivie après le départ de M. Jemenva. Cette cession est-elle assimilable à «un acte de disposition de biens ne pouvant plus être considéré comme une transaction commerciale ordinaire, mais constituant une opération qui vide la société [37]»? C'est possible. M. Jemenva ne le savait peut-être pas au moment de son départ; il n'a certainement commis aucune faute. Ces deux points ne sont cependant pas des conditions objectives ou subjectives à l'application de l'art. 15 LIA.

Cela dit, il serait nécessaire de voir quand le produit de liquidation a été remis à l'actionnaire, sous forme d'un compte-courant ou d'un prêt fictif.

**3.5.5 Fille SA [38].** Fille SA est une des nombreuses filiales détenues à 100 % par Mère SA. Jusqu'à fin 2018, Fille SA s'est occupée de la gestion de la trésorerie internationale du groupe ainsi que du financement de sociétés du groupe. Au 1<sup>er</sup> janvier 2019, Fille SA a transféré ses activités à Mère SA. Trois mois plus tard, l'assemblée générale décidait de la dissolution de Fille SA et confiait à M. B le mandat de liquidateur. M. B cédera deux ans plus tard.

L'AFC a procédé au contrôle fiscal des comptes de Fille SA pour les exercices 2017 à 2021. L'AFC a considéré que le transfert à titre gratuit de l'ensemble de son activité sans contre-prestation à son actionnaire représentait une liquidation de fait. Elle a réclaté à ce titre à Fille SA la somme de CHF 22 750 000 correspondant à 35 % de la valeur d'exploitation de la société. Elle a en outre déclaré M. A, ancien administrateur-président, solidairement responsable avec Fille SA à concurrence du produit de liquidation (CHF 67 425 000).

Fille SA et M. A ont recouru. Ils soutiennent que Fille SA «n'avait, de par son rôle de société financière d'un groupe, développé ni goodwill ni savoir-faire propre. Ses activités n'ayant par conséquent aucune valeur marchande, leur transfert à une autre société du groupe ne pouvait donner lieu à la perception d'un impôt anticipé.»

Comment le Tribunal fédéral (TF) a-t-il apprécié cela?

*Analyse.* Le TF a rappelé qu'une cession peut inclure un goodwill, correspondant à la valeur immatérielle d'un commerce. Le goodwill dépend notamment des relations, de la renommée, de la clientèle, de l'emplacement ainsi que de la bonne organisation technique et commerciale de la société. Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés. Les rapports juridiques entre les sociétés d'un groupe doivent subir le même sort que s'ils avaient été noués avec des tiers. Rien ne s'oppose à ce que l'on attribue des conséquences fiscales à la redistribution d'une activité commerciale à l'intérieur d'un même groupe de sociétés. Ainsi, lorsque la cession d'une activité constitue une liquidation de fait partielle ou totale et qu'elle a lieu à titre gratuit en faveur de l'actionnaire ou de personnes qui lui sont proches, un impôt anticipé est dû sur la valeur commerciale de ces activités comme si elles avaient été cédées à des tiers et cette valeur commerciale peut comprendre un goodwill (cf. art. 4, al. 1, let. b, LIA et 20, al. 1, OIA) [39]. Tout comme le Tribunal administratif fédéral, le TF a admis que la clientèle et le savoir-faire développé chez Fille SA avaient une valeur commerciale dont le transfert à titre gratuit donnait lieu à la perception de l'impôt anticipé [40]. Il a ainsi rejeté le recours.

## 4. IMPÔTS SUR LE BÉNÉFICE

**4.1 Quelles particularités faut-il mettre en évidence lorsque l'on compare l'art. 55 LIFD à l'art. 15 LIA?** Le législateur s'est fortement inspiré de la LIA quand il a introduit le principe de la responsabilité solidaire dans la LIFD [41].

Même si l'esprit est le même, quelques particularités émergent. Oberson [42] les a mises en évidence; nous les reprenons ici:

→ En impôts directs, la solidarité débute au moment où l'assujettissement de la personne morale prend fin [43], ce qui correspond au jour de clôture de la liquidation de la personne morale [44]. En revanche, l'impôt anticipé fait démarrer la responsabilité solidaire dès le début du motif de la dissolution.

→ La LIFD ne vise pas que les personnes chargées de la liquidation, comme l'impôt anticipé; elle élargit le cercle aux «personnes chargées de son administration». L'interprétation téléologique et historique d'Oberson conclut que l'art. 55 LIFD se concentre à assurer les droits du fisc dans le cadre de la liquidation [45].

→ Le transfert à l'étranger du siège ou du lieu de l'administration effective d'une société provoque la fin de l'assujettissement, et donc l'imposition des réserves latentes [46]. Les administrateurs peuvent en être rendus solidairement responsables [47].

→ Selon la LIFD, les personnes solidairement responsables le sont pour les impôts dus par la société. La LIA couvre les créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant la gestion des liquidateurs. Cela veut-il dire que, du point de vue des impôts directs, les personnes chargées de la liquidation et de l'administration pourraient être rendues responsables de dettes ayant pris naissance avant leur entrée en fonction? Non selon Oberson, à moins qu'elles n'aient eu connaissance de ces éléments sans prendre de mesures [48].

Les al. 2, let. b, et 3 de l'art. 55 LIFD rendent solidairement responsables les personnes chargées de l'aliénation ou de la réalisation d'un immeuble sis en Suisse ou de créances garanties par un tel immeuble. Ceci n'est pas couvert par l'art. 15 LIA.

## 5. TVA

**5.1 Quelles particularités faut-il mettre en évidence lorsque l'on compare l'art. 15 LTVA à l'art. 15 LIA?** En matière de responsabilité solidaire des administrateurs, ou des liquidateurs, la LTVA est semblable sur de nombreux points à la LIA. La particularité majeure réside dans la notion d'imposition de groupe [49] et la responsabilité solidaire y afférente pour l'ensemble de la dette fiscale du groupe. Cette responsabilité vise toute personne ou société de personnes faisant partie d'un tel groupe d'imposition [50].

## 6. SURVOL DE QUELQUES ÉLÉMENTS PÉNAUX

**6.1 En matière pénale fiscale, quel rôle peuvent endosser les membres du conseil d'administration?** Ils peuvent être auteurs, co-auteurs, complices ou instigateurs [51].

**6.2 Quelles sont les infractions phares en matière d'impôts directs que les membres du conseil d'administration se doivent d'appréhender?** La soustraction d'impôt consommée (art. 175 LIFD) forme le point de départ des ennuis potentiels pour l'administrateur. Lorsqu'une personne morale commet cette infraction, elle ouvre la porte à des ac-

tions en responsabilité envers ses organes dans la mesure où ceux-ci y ont participé intentionnellement en tant qu'instigateur ou complice. En plus de l'amende [52], les membres du conseil d'administration encourent l'obligation de payer de manière solidaire l'impôt soustrait [53].

L'usage de faux (art. 186 LIFD) et le détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD) sont deux délits de fraude fiscale potentiellement imputables aux administrateurs de personnes morales. Leurs auteurs encourent une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire.

L'usage de faux consiste à faire «usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu [...] dans le dessein de tromper l'autorité fiscale». Pour l'AFC [54], ainsi que selon la doctrine dominante [55], toute personne physique faisant usage de titre faux afin de commettre une soustraction peut rentrer dans le cercle des personnes punissables, incluant naturellement les administrateurs.

Le détournement de l'impôt à la source est une forme qualifiée d'abus de confiance [56]: le contribuable retient l'impôt et l'utilise pour ses besoins personnels ou ceux d'un tiers, au lieu de le verser au fisc. L'administrateur agit potentiellement comme auteur de ce délit [57].

### 6.3 Quelles sont les infractions phares en matière d'impôts indirects que les membres du conseil d'administration se doivent d'appréhender?

Les lois spéciales applicables au fond (LIA [58], LTVA [59]) couvrent les questions de soustraction d'impôts, de mise en péril de l'impôt ainsi que d'inobservation des prescriptions d'ordre. Le droit pénal administratif (DPA) définit les infractions les plus graves comme par exemple l'escroquerie fiscale (art. 14 DPA) et régit la procédure. La partie générale du code pénal suisse (CPS) est applicable à titre subsidiaire [60].

Au sens de l'art. 6 DPA, «lorsqu'une infraction est commise dans la gestion d'une personne morale, [...] les dispositions pénales sont applicables aux personnes physiques qui ont commis l'acte» et non pas à la personne morale en tant que telle. L'art. 6 DPA ne réprime pas uniquement l'auteur (al. 1), mais aussi les personnes au sein de la hiérarchie qui, intentionnellement ou par négligence et en violation d'une obligation juridique, omettent de prévenir une infraction commise par le subordonné (al. 2 et 3).

L'art. 7 DPA permet à l'administration de régler pragmatiquement les cas bagatelle [61] et de renoncer ainsi à poursuivre les personnes physiques punissables selon l'art. 6 DPA et de «condamner à leur place au paiement de l'amende la personne morale [...]».

L'art. 12, al. 3, DPA stipule que «celui qui, intentionnellement, a commis l'infraction ou y a participé répond solidairement, avec les personnes assujetties au paiement selon l'al. 2, du montant à percevoir ou à restituer.» Cette disposition instaure, pour l'administrateur notamment, la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt au-delà du cadre de la liquidation et du transfert de siège [62].

**6.4 Et en matière d'AVS, les membres du conseil d'administration encourent-ils des risques pénaux?** Les al. 1 et 2 de l'art. 52 LAVS disposent que:



→ «L'employeur qui, intentionnellement ou par négligence grave, n'observe pas des prescriptions et cause ainsi un dommage à l'assurance, est tenu à réparation.

→ Si l'employeur est une personne morale, les membres de l'administration et toutes les personnes qui s'occupent de la gestion ou de la liquidation répondent à titre subsidiaire du dommage. Lorsque plusieurs personnes sont responsables d'un même dommage, elles répondent solidairement de la totalité du dommage».

«En cas de non-paiement des cotisations, la jurisprudence présume que l'employeur – auquel sont assimilés les administrateurs et autres gérants – a enfreint des prescriptions intentionnellement ou par une grave négligence, à moins qu'il n'existe des éléments permettant de retenir l'absence de faute (ou d'illicéité) dans le comportement en cause [63]». Ce dernier point dépend notamment de la taille de l'entreprise et de sa complexité. Ainsi, la présomption de négligence grave sera plus immédiate pour l'administrateur unique d'une PME que pour le président du conseil d'administration d'une société de grande taille. Le premier se doit de garder une vision d'ensemble de tous les aspects essentiels de l'activité de l'entreprise, alors que le second est plus en droit, voire dans la nécessité de déléguer les tâches administratives et le contrôle de leur exécution [64].

**6.5 Les membres d'un conseil d'administration encourent-ils un risque pénal si la société (contribuable) qu'ils administrent a été condamnée en raison d'infractions fiscales pénales?** Se basant sur le principe *ne bis in idem* [65], la doctrine [66] était divisée quant à savoir si, dans le cadre d'une soustraction d'impôt, la responsabilité des organes pouvait être engagée en plus de la responsabilité de la personne morale. Le Tribunal fédéral l'a confirmé dans son arrêt du 2 août 2022 (2C\_872/2021), dont voici un bref résumé:

En fait:

→ A, administrateur-secrétaire a signé les comptes annuels de H SA de 2008 à 2010.

→ H SA s'est vu notifier des décisions de rappel et de soustraction d'impôt pour les années 2002 à 2010, H SA ayant comptabilisé des charges non justifiées commercialement (distribution dissimulée de bénéfice).

→ En 2018, le fisc a informé A de l'ouverture d'une procédure pénale pour instigation, complicité et participation à une soustraction d'impôt. Il est reproché à A d'avoir prêté intentionnellement son assistance à H SA pour commettre des soustractions d'impôts.

→ Partant, le fisc a notifié des bordereaux d'amende totalisant CHF 60 000.

→ A a déposé une réclamation contre les décisions de soustraction puis un recours. Toutes les procédures ont été rejetées. A a porté l'affaire devant le TF.

En droit:

→ En cas de soustraction d'impôt, la responsabilité personnelle des organes peut être engagée lorsqu'ils ont agi intentionnellement en qualité d'instigateurs, de complices

ou de représentants, et cela même si la personne morale – dans sa qualité d'auteur principal – a déjà été condamnée (consid. 8.2).

→ Il ressort de l'art. 181, al. 3, LIFD que le législateur a clairement admis le cumul des sanctions de la personne morale et de son organe.

→ Le principe *ne bis in idem* est respecté puisque la société anonyme et ses organes sont des sujets fiscaux distincts et indépendants, la personne morale agissant en tant qu'auteur principal d'une soustraction d'impôt et, concurrentement, l'organe agissant en tant que participant accessoire à cette infraction (consid. 8.3). L'autorité de la chose jugée et le principe *ne bis in idem* requièrent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (consid. 8.1).

→ Partant, le Tribunal fédéral a pleinement confirmé l'amende pour complicité de soustraction fiscale notifiée à l'encontre de A.

**6.6 La société peut-elle conclure avec ses organes dirigeants une convention prévoyant qu'elle prend en charge les conséquences financières (y c. les frais de procès) d'une action en responsabilité qui serait engagée contre eux?** Oui mais! Un tel accord est inopérant si la société est en faillite. Hors faillite, il a également ses limites, notamment en cas de faute grave [67]. Malgré cela, les administrateurs peuvent être friands d'une convention de ce type, particulièrement dû à l'avantage indéniable de prendre à la charge de la société leurs frais de défense, sans qu'ils n'aient à les avancer.

Rouiller et al. avancent qu'en pratique, une convention est souvent passée entre l'actionnaire unique ou majoritaire et les membres du conseil d'administration ou de la direction; ceci permet d'inclure la faute grave [68].

**6.7 Existe-t-il des contrats d'assurance couvrant les risques (fiscaux, pénaux, etc.) des organes dirigeants?**

Oui. Il y a les assurances de dommage patrimonial ou économique pouvant prendre la forme

→ d'une assurance individuelle, ou d'une assurance collective, et

→ d'une assurance «D & O» (pour «*Directors and Officers Liability Insurance*»)[69].

## 7. SYNTHÈSE

Les administrateurs engagent leur responsabilité s'ils commettent une violation des règles de procédure, lorsqu'ils obtiennent un avantage du fait que l'impôt n'a pas été acquitté par la société qu'ils administrent, s'ils participent ou commettent une infraction fiscale pénale, mais aussi et surtout, par leur position de garant, en cas de liquidation de la société ou du transfert de son siège. Apparaît alors le régime de la responsabilité fiscale solidaire du liquidateur, dont la paternité est incontestablement attribuable à l'impôt anticipé. L'art. 15 LIA a donné lieu à une jurisprudence abondante. Celle-ci, ainsi que la doctrine relative à l'art. 15 LIA, peut donc être consultée avec profit pour l'interprétation des autres lois [70].

La responsabilité fiscale solidaire du liquidateur est une responsabilité de résultat [71]: elle attend du garant qu'il fasse en sorte que la société administrée soit en mesure de s'acquitter de ses impôts. Elle est aussi une responsabilité de garantie, non causale et indépendante de toute faute [72]. Elle est encore de nature accessoire, car elle n'existe que pour autant que la dette du contribuable existe et soit exigible [73]. Elle n'est cependant pas subsidiaire puisqu'elle n'est « pas soumise à la condition que le contribuable ait été invité sans succès au paiement de l'impôt [74]. »

La jurisprudence touchant à l'art. 15 LIA a pour ainsi dire consacré les notions d'organe de fait et de liquidation de fait. Dès lors, les administrateurs s'égareraient s'ils pariaient sur le formel, par exemple sur l'inscription du rôle de liquidateur au registre du commerce ou sur la décision de l'assemblée générale comme point de départ d'une dissolution. Ils auraient

également tort de surestimer le pouvoir de la preuve libératoire, tant la jurisprudence est sévère à ce sujet.

Sur le plan pénal fiscal, les membres du conseil d'administration engagent leur responsabilité s'ils ont commis l'infraction ou s'ils y ont participé. Ils encourent l'amende ainsi que le versement solidaire de l'impôt soustrait, et ce même si la personne morale a déjà été condamnée pour l'infraction en question [75].

Enfin, nous retenons que les membres du conseil d'administration peuvent chercher à transférer leurs responsabilités en couvrant leurs risques auprès de l'actionnaire – ce qui permet de prendre en charge une éventuelle faute grave – ou via un contrat d'assurance.

À notre humble avis, le couple diligence [76] – vigilance [77] forme et reste très certainement le meilleur rempart en matière de responsabilité pour les organes dirigeants. ■

**Notes:** 1) Cet article a été initialement conçu à l'occasion de l'intervention de l'auteur lors de la Journée de la fiscalité des PME du 4 mai 2023, séminaire fiscal organisé par l'Université de Neuchâtel et la Haute école de gestion Arc à Neuchâtel. 2) Les termes désignant des personnes s'appliquent tant aux femmes qu'aux hommes. 3) P. ex.: art. 174 LIFD. 4) P. ex.: art. 80 LCdir (NE), art. 89 LI (VD), art. 8 LIPM (GE). 5) En lien avec l'art. 5, al. 2, let. b, LT (manteau d'actions) et l'art. 12 DPA. 6) Oberson Xavier, La responsabilité fiscale des organes dirigeants des sociétés anonymes, in: SJ 2006 II 293 (cité: Oberson), p. 294 et les références citées. 7) Voir p. ex. art. 15 LIA. 8) Art. 717 CO, resp. art. 754 CO pour la diligence requise et les responsabilités civiles du conseil d'administration. 9) Oberson, p. 293. 10) Art. 47 LIA ainsi que les art. 169 et 171 LIFD. 11) Danon Robert, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux, in: Bohnet Francois (éd.), Quelques actions en responsabilité, 2008 (cité: Danon), N1–2, p. 200. 12) Danon, N18, p. 208. 13) En lien avec l'art. 12, al. 3, DPA. 14) Bassova Sofia, Responsabilité des tiers en matière de paiement des impôts, Mémoire LLM Tax sous la direction de Pierre-Marie Glauser, Université de Genève, 2012 (cité: Bassova), ch. 2.1 p. 20. 15) Danon, N13–14, p. 205–206. 16) Oberson, p. 297 et les références citées. 17) Art. 15, al. 1, let. b, LIA. 18) Oberson, p. 301–302. 19) Danon, N13–14, p. 205–206. 20) Voir également Chubatjuk Andriy, Les sociétés de capitaux et leurs actionnaires en droit fiscal suisse, Genève–Zurich–Bâle, Schulthess Verlag, 202, p. 224ss. 21) Il est à noter que les contrôles de l'AFC (p. ex. l'impôt anticipé) couvrent normalement les cinq derniers exercices. Sur une telle durée, les indices de liquidation de fait sont souvent très clairs. 22) Oberson, p. 298. 23) Danon, N31–32 et les nombreuses réfé-

rences citées, p. 213–214. 24) Art. 10, al. 1, et 14 LIA. 25) Art. 22 à 28 LIA. 26) Arrêt du Tribunal fédéral du 26 août 2008 (2C\_176/2008) cons. 5.1. Pour un survol global du traitement fiscal du manteau d'actions, voir Couchevin Gaspard, Le transfert d'actions d'une société dormante (Manteau d'actions): Situation actuelle et perspectives, in: SJ 2014 II, p. 209–210. 27) RDAF 1989, 164. 28) Archives 44, 378. 29) Art. 6, al. 1, let. H, LT. 30) Art. 20, al. 1, let. c, LIFD. 31) Art. 143 CO. 32) Oberson, p. 302–303 et les références citées. 33) ATF 115 Ib 274, 290 consid. 19. 34) Böckli, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, StR 40 (1985) p. 519 (cité: Böckli), p. 525 s. 35) Oberson, p. 302–303. 36) Pour de plus amples références, voir Aubry Girardin Florence/Noël Yves (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, LIFD, Bâle, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2017 (cité: CRLIFD – Auteur), Paschoud, Gani, ad. art. 55 LIFD, cm. 10. 37) RDAF 1979 83, repris dans Danon, N18, p. 208. 38) Cas très fortement inspiré de l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 juillet 2012 (2C\_499/2011), commenté dans RDAF 2012 II p. 450. 39) Arrêt du Tribunal fédéral du 9 juillet 2012 (2C\_499/2011), consid. 5.3. 40) Arrêt du Tribunal fédéral du 9 juillet 2012 (2C\_499/2011), consid. 5.4. 41) Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct, du 25 mai 1983, FF 1983, p. 198. 42) Oberson, p. 303–304. 43) Art. 55, al. 1, LIFD. 44) Art. 54, al. 2, CO. 45) Voir aussi sur le sujet CR LIFD, Paschoud, Gani, ad. art. 55 LIFD, cm. 11. 46) Art. 61b CO. 47) Art. 55, al. 1, CO. 48) Oberson, p. 305 et CR LIFD, Paschoud, Gani, ad. art. 55 LIFD, cm. 13–14. 49) Art. 13 LTVA. 50) Art. 15, al. 1, LTVA. 51) Glauser Pierre-Marie, Responsabilité pénale des organes et des mandataires, in: Droit pénal fiscal, Glauser Pierre-Marie (éd.),

Genève–Zurich–Bâle, Schulthess Verlag, 2013/09, pp. 99ss (cité: Glauser), p. 100. 52) Voir p. ex. au sujet de la soustraction d'impôt les art. 175, al. 1, 176 et 177, al. 1, LIFD. 53) Art. 177 LIFD et art. 56, al. 3, LHID. Ceci vaut également au niveau cantonal; voir p. ex. art. 71 LPFisc (GE). 54) Administration fédérale des contributions, Circulaire AFC n° 21 du 7 avril 1995 sur le rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (cité: Circulaire AFC), ch. 1.2., p. 40. 55) Oberson, p. 309 et les références citées. 56) Art. 140 CPS. 57) Circulaire AFC ch. 2.2, p. 44. 58) Art. 61ss LIA. 59) Art. 96ss LTVA. 60) Oberson, p. 310 et les références citées. 61) Lorsque l'amende entrant en ligne de compte ne dépasse pas CHF 5000. 62) Art. 15 LIA et 15 LTVA. 63) Rouiller Nicolas, Bauen Marc, Bernet Robert, Lasserre Rouiller Collette, La société anonyme suisse, Schulthess, 2022 (cité: Rouiller et al.), ch. 8.4.3.2, p. 680. ATF 108 V 199 (203). 64) Rouiller et al., ch. 8.4.3.2, p. 683 et références citées. 65) «Le principe ne bis in idem interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits; il n'est violé que s'il y a identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus.» ATF 120 IV 10. 66) CR LIFD, Sansonetti, Hostettler, ad. art. 181 LIFD, cm. 13. 67) Pour aller plus loin, voir Rouiller et al., p. 686 et références citées. 68) Ibid. 69) Pour avoir un bon aperçu du sujet, ainsi que les avantages et inconvénients, voir Rouiller et al., p. 688ss. 70) Voir p. ex. CR LIFD, Paschoud, Gani, ad. art. 55 LIFD, cm. 9. 71) Oberson, p. 294 et la référence citée. 72) Danon, p. 204. 73) Bassova, p. 204. 74) Danon, p. 204 et références citées. 75) Arrêt du Tribunal fédéral du 2 août 2022 (2C\_872/2021), art. 181 al. 3 LIFD. 76) Art. 717 CO. 77) Torrione, p. 1063.