



Nicolas Facincani

lic. en droit, LL.M., avocat
Voillat Facincani Sutter + Partner, Zurich
www.vfs-partner.ch



Reto Sutter

Dr en droit, LL.M., avocat, expert fiscal dipl.
Voillat Facincani Sutter + Partner, Zurich
www.vfs-partner.ch

Pratique fiduciaire

La responsabilité du fiduciaire

Les cabinets d'assurance et d'avocats constatent qu'il est de plus en plus fréquent que des prestataires de services, notamment des fiduciaires, des conseillers, des médecins, des avocats et des métiers de conseil similaires se voient confrontés à des revendications résultant d'une exécution prétendument imparfaite du mandat. Dans la contribution qui suit, les auteurs présentent les principaux aspects de la responsabilité, en particulier de la responsabilité des organes et de la responsabilité en matière fiscale.

Les cabinets d'assurance et d'avocats constatent qu'il est de plus en plus fréquent que des prestataires de services, notamment des fiduciaires, des conseillers, des médecins, des avocats et des métiers de conseil similaires se voient confrontés à des revendications résultant d'une exécution prétendument imparfaite du mandat. La responsabilité contractuelle et la responsabilité extracontractuelle figurent au premier plan. La responsabilité des fiduciaires peut être engagée non seulement en vertu du droit des contrats mais aussi en particulier en relation avec le droit fiscal. Il convient de ne pas négliger non plus la responsabilité des organes notamment lorsque le fiduciaire accepte un mandat de membre du conseil d'administration d'une société anonyme.

1. Classification juridique de l'activité fiduciaire

1.1 Classification des contrats

Le contrat conclu avec un fiduciaire n'est pas réglementé par la loi. Le rapport juridique entre le fiduciaire et son client relève presque exclusivement du droit du mandat.¹ Cela vaut aussi

pour l'établissement des comptes annuels, des déclarations d'impôt et des expertises. Le Tribunal fédéral a précisé à propos d'un contrat portant sur l'estimation d'un bien immobilier que le contrat était soumis au droit du mandat.² Le Tribunal fédéral renvoie par ailleurs à la littérature concernant les avis de droit.³

Différentes obligations incombant au fiduciaire découlent du mandat. La principale obligation du fiduciaire est de gérer l'affaire dont il s'est chargé ou de rendre les services qu'il a promis dans les termes du contrat.⁴ Il est tenu de «sauvegarder au mieux les intérêts du mandant et d'exécuter le mandat avec soin et selon les règles».⁵

Le fiduciaire doit non seulement répondre à cette obligation principale mais aussi à des obligations accessoires qui visent à garantir le bon déroulement du mandat et à protéger le client d'effets dommageables durant la préparation et la réalisation de la prestation. Elles comprennent notamment les obligations de discrétion et de confidentialité, les obligations d'information et d'avis et, selon le cas, les obligations de diligence et de protection.⁶

Ces obligations découlent de l'obligation de fidélité en vertu de l'art. 398 al. 2 CO. Sont également à respecter l'obligation de reddition de compte et l'obligation de restitution. Celles-ci se fondent sur l'art. 400 CO.

1.2 Forme écrite du contrat?

La conclusion du contrat avec le fiduciaire repose sur des déclarations de volonté concordantes (art. 1 al. 1 CO). Dans la pratique, il est fréquent qu'elle ne résulte pas d'une déclaration expresse mais, au contraire, d'un comportement concluant.⁷

L'art. 395 CO doit être considéré comme une spécificité du mandat. Un mandat qui n'est pas immédiatement refusé est réputé accepté lorsqu'il se rapporte à des affaires pour la gestion desquelles le mandataire a une qualité officielle, ou qui rentrent dans l'exercice de sa profession, ou pour lesquelles il a publiquement offert ses services. Dans le cas d'un contrat conclu avec un fiduciaire, la règle qui devrait s'appliquer est que les prestations rentrent dans l'exercice de sa profession. Si le fiduciaire ne veut pas accepter le mandat, il doit le refuser immédiatement et explicitement.⁸ Par ailleurs, le mandat est librement révocable à tout moment conformément à l'art. 404 CO.

2. Le mandat et la responsabilité

2.1 Conditions de la responsabilité

L'art. 398 al. 2 CO en liaison avec l'art. 97 CO est la base juridique pour faire valoir la respon-

sabilité contractuelle du fiduciaire conformément au droit du mandat.

Il indique que le mandataire (le fiduciaire) est responsable envers le mandant (le client) de la bonne et fidèle exécution du mandat.

Les conditions de la responsabilité du mandataire sont:

- l'existence d'un dommage;
- une violation de contrat, commise par le mandataire ou son auxiliaire;
- l'existence d'une faute de la part du mandataire ou de son auxiliaire;
- un lien de causalité entre la violation de contrat et le dommage.

2.1.1 Dommage

La première condition pour qu'une demande d'indemnisation existe en droit est l'existence d'un dommage juridiquement déterminé. Du point de vue économique (et juridique), toute diminution de patrimoine est considérée comme un dommage. Elle peut résulter d'une diminution des actifs ou d'une augmentation des passifs de la victime du dommage.⁹ Le dommage au sens juridique n'est rien d'autre que la différence entre l'état actuel de la fortune déterminé après l'évènement dommageable et ce qu'il serait sans l'évènement dommageable survenu.¹⁰ Le patrimoine est composé de «biens (économiquement) mesurables légitimement attachés à une personne»¹¹. La dégradation de biens personnels immatériels¹² ne constitue pas, en revanche, un dommage. Il n'en découle un dommage au sens de la loi que si le patrimoine s'en trouve également affecté.

Un dommage futur peut également constituer un dommage au sens juridique. La condition pour engager une action en justice est que l'évènement ayant causé le dommage ait eu lieu et soit terminé en tant que tel¹³ et que le dommage soit liquide, c'est-à-dire qu'il soit chiffrable avec la certitude requise pour une décision de justice. Il faut que le dommage, même si son étendue dépend d'évènements futurs et ne peut donc pas être calculée avec certitude, puisse être estimé au moins en tenant compte du cours normal des choses et que cette estimation soit effectuée.¹⁴

Un tort moral (dommage de frustration) tel que la privation de vacances ou les attentes déçues ne constituent pas un dommage.¹⁵ De même, un abus de confiance ou des espérances non réalisées ne constituent pas un dommage tant qu'ils n'ont pas de répercussions sur le patrimoine du client. Ces éléments peuvent cependant déclencher un litige qui peut aboutir à une demande d'indemnisation.

2.1.2 Violation du contrat

Une autre condition de l'indemnisation est que le fiduciaire ait commis une violation du contrat. Il y a violation du contrat si le fiduciaire ne fournit

pas la prestation contractuelle,¹⁶ la fournit avec un retard ou si la prestation est insuffisante. Il existe alors un défaut de prestation.

Si la prestation est effectivement fournie mais de manière «imparfaite», il y a lieu d'examiner si le fiduciaire a manqué à son obligation de diligence dans l'exécution du contrat.

Si l'exécution du contrat ne correspond pas à la qualité requise, on parle d'exécution imparfaite.¹⁷ Il convient alors d'examiner si l'exécution imparfaite provient d'un manquement du fiduciaire à son obligation de diligence. Par principe, on considère la diligence comme une compétence attendue et l'absence de diligence comme une faute professionnelle.¹⁸

Les principes de la diligence dans le cadre de l'exécution d'un mandat englobent l'analyse correcte de la nature, de l'étendue, de la durée et des perspectives de réussite du mandat, la planification à long terme de l'exécution du mandat, le traitement professionnel des problèmes qui se posent (impliquant une formation continue ou le recours à un spécialiste) et l'évitement d'une faute dans l'acceptation du mandat grâce à une auto-évaluation critique (cf. faute dans l'acceptation du mandat, chapitre ci-dessous).¹⁹ La diligence requise s'applique à l'obligation principale²⁰ et aux obligations accessoires.

Comme l'indique la loi, la responsabilité du mandataire est soumise, de manière générale, aux mêmes règles que celle du travailleur dans les rapports de travail.²¹ Le mandataire est responsable envers le mandant de la bonne et fidèle exécution du mandat.²² On pourrait en déduire que le standard de diligence du travailleur s'applique au mandataire. Toutefois, il convient, conformément à une jurisprudence constante, d'observer des principes plus rigoureux en matière de diligence que dans le contrat de travail en raison de la nature particulière de la relation de mandat. Le fiduciaire doit répondre aux exigences que l'on peut attendre d'un membre compétent de sa profession, ce qui met en avant les standards des associations professionnelles.²³ De manière générale, plus la tâche est complexe, plus les exigences en termes de qualité à l'égard de l'expert mandaté sont rigoureuses.²⁴

Il semble en outre que les tribunaux renforcent le standard de diligence du mandataire en invoquant notamment l'acceptation d'obligations supplémentaires de protection et de fidélité.²⁵

2.1.3 Rapport de causalité

Enfin, le dommage doit être dans un rapport de causalité adéquat avec le comportement du fiduciaire (ou de son auxiliaire) pour qu'il soit possible de faire valoir un droit à une indemnisation. Un comportement est la cause adéquate d'un dommage si, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience générale de la vie, il est

de nature à provoquer un dommage du type de celui qui est survenu.²⁶ Dans son approche, le juge part du dommage pour remonter à l'acte qui fait l'objet du recours et est considéré comme la cause du dommage, et il répond à la question de savoir si cette conséquence faisait partie de celles qui étaient raisonnablement et objectivement prévisibles.²⁷

2.1.4 Faute et diligence

Si le fiduciaire ne fournit pas la prestation convenue et due, il y a présomption de faute. Cela signifie qu'il incombe au fiduciaire de prouver qu'il n'a commis aucune faute.²⁸ Il lui appartient donc d'apporter une preuve libératoire.

2.2 Faute dans l'acceptation du contrat

Il y a faute dans l'acceptation du contrat lorsqu'une personne prend en charge une prestation pour laquelle elle ne dispose pas des capacités ou des connaissances requises et méconnaît la situation par négligence.²⁹ Elle ne peut pas notamment invoquer une insuffisance de connaissances ou de formation.³⁰ Une auto-évaluation critique de ses propres capacités est donc indispensable. S'agissant d'un mandat, le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question de savoir si la faute dans l'acceptation constitue aussi, outre cette faute, un manquement à l'obligation de diligence.

2.3 Limitation contractuelle de la responsabilité

La principale disposition légale relative à la limitation de responsabilité figure à l'art. 100 al. 1 CO.³¹ Elle indique qu'aucune convention ne peut exclure la responsabilité pour des dommages causés intentionnellement ou par négligence grave. La négligence grave est un comportement qui est contraire aux règles de prudence les plus élémentaires qui s'imposent à toute personne raisonnable dans la même situation et dans les mêmes circonstances.³² Cela signifie qu'à l'inverse, une convention peut en principe exclure la responsabilité pour une négligence de gravité minimale ou moyenne, sauf si elle est contraire à des dispositions légales spécifiques.

Il convient de rappeler que, même en cas de négligence de gravité minimale ou moyenne, la limitation de responsabilité peut être considérée comme illicite, notamment en cas de dommages corporels ou si le dommage survenu n'entre pas dans le tableau prévu par les parties lors de la conclusion du contrat. Par ailleurs, il existe des limitations juridiques spécifiques (p.ex. pour les notaires, les avocats, les banques, etc.) et des cas où la limitation de responsabilité est contraire à la nature de l'activité.

2.4 Prescription

En vertu de l'art. 127 CO, les demandes d'indemnisation se prescrivent par dix ans. L'art. 130

al. 1 CO précise que la prescription court dès que la créance est devenue exigible. Selon l'al. 2, si l'exigibilité de la créance est «subordonnée à un avertissement» la prescription court dès le jour pour lequel cet avertissement pouvait être donné.

Si l'on s'en tient strictement à l'art. 130 al. 1 CO, la créance d'indemnisation découlant d'une violation de contrat ne commence pas à courir avant que survienne le dommage, puisque sans dommage il n'y a pas de créance d'indemnisation et sans créance pas d'exigibilité.³³ C'est également le point de vue d'une partie de la doctrine.³⁴

Le Tribunal fédéral estime en revanche avec une partie de la doctrine que le délai de prescription des créances d'indemnisation commence déjà à courir lors de la violation de l'obligation.³⁵ Ce point de vue est critiquable. La violation d'une obligation ne fournit à elle seule aucun indice permettant, selon la configuration, d'étayer une présomption de dommage. Par conséquent, la créance d'indemnisation n'est pas exigible du fait de la violation d'une obligation, ce qui implique que le commencement du délai de prescription en vertu de l'art. 130 al. 1 CO ne peut pas coïncider avec la violation de l'obligation.³⁶

2.5 Responsabilité extracontractuelle

En cas d'exécution imparfaite d'un contrat, on peut, outre la question de la responsabilité contractuelle, se poser la question de savoir si des infractions au sens de l'art. 41 CO ont été commises. Ce fondement de la responsabilité joue normalement un rôle lorsque le fiduciaire a accès aux comptes bancaires et qu'il lui est reproché d'avoir utilisé à tort ces comptes et de s'être enrichi.

Il existe par principe un concours de droit entre la responsabilité contractuelle et la responsabilité extracontractuelle découlant d'actes illicites.

3. Responsabilité des organes

Le Code des obligations contient des dispositions particulières sur la responsabilité concernant les violations d'obligations commises par le conseil d'administration d'une société anonyme. Ces dispositions s'appliquent au fiduciaire qui se met à disposition en tant que membre du conseil d'administration d'une société.

En vertu de l'art. 754 CO, les membres du conseil d'administration et toutes les personnes de la société qui s'occupent de la gestion ou de la liquidation répondent à l'égard de la société, de même qu'envers chaque actionnaire ou créancier social, du dommage qu'ils leur causent en manquant intentionnellement ou par négligence à leurs devoirs. La société, les actionnaires et les créanciers de la société ont donc le

droit d'agir en justice, pour les créanciers uniquement si la société est devenue insolvable. La responsabilité d'un membre du conseil d'administration est engagée en vertu de l'art. 754 CO à condition qu'il existe un dommage, un lien de causalité adéquat entre la violation d'une obligation et le dommage et une faute.

En vertu de l'art. 717 al. 1 CO, les membres du conseil d'administration, de même que les tiers qui s'occupent de la gestion, exercent leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et veillent fidèlement aux intérêts de la société.³⁷ Le devoir de fidélité est une norme juridique qui exige que le comportement des membres du conseil d'administration soit guidé par les intérêts de la société. La diligence que le conseil d'administration doit observer dans la gestion des affaires de la société répond à un critère objectif. Les membres du conseil d'administration sont tenus d'agir avec la diligence requise et pas uniquement avec la même prudence que s'il s'agissait de leurs propres affaires. On compare ainsi le comportement d'un membre du conseil d'administration à celui que l'on attend d'une personne décrite de manière abstraite qui agit correctement dans une situation comparable. La diligence se réfère au droit, à la science et aux normes au moment de l'acte ou du manquement en question.

Les principales actions en responsabilité concernent des infractions aux prescriptions légales en matière de comptabilité et de protection des créanciers (p.ex. la poursuite d'une activité déficitaire jusqu'à ce que la société soit surendettée et ne puisse plus faire face à ses dettes). Les dispositions sur la responsabilité dans le droit de la société anonyme ne couvrent pas les cas d'inexécution ou d'exécution imparfaite de contrats conclus entre la société et des tiers.

3.1 Délégation de la gestion

De manière générale, le conseil d'administration est compétent pour toutes les tâches qui ne sont pas déléguées en vertu de la loi ou des statuts à l'assemblée générale. La gestion et la représentation peuvent être déléguées individuellement à des membres ou des tiers dans certaines conditions.

Tout d'abord, les statuts doivent autoriser la délégation de fonctions de gestion. Pour prendre effet, la délégation doit ensuite faire l'objet d'une décision valable prise par l'ensemble du conseil d'administration. Par ailleurs, un règlement d'organisation est vivement recommandé.³⁸

L'art. 754 al. 2 CO régleme la responsabilité dans le cas d'une délégation autorisée par le conseil d'administration. S'il ne s'agit pas d'attributions intransmissibles et inaliénables aux termes de l'art. 716a CO, le conseil d'administration peut déléguer ses tâches de direction et en même temps limiter sa responsabilité liée à

l'administration et la gestion proportionnellement à la délégation. Si la délégation est autorisée, la responsabilité du conseil d'administration se limite alors au choix, à l'instruction et à la surveillance des personnes concernées. Dans le cas où les conditions de la délégation autorisée ne sont pas respectées, le conseil d'administration qui décide la délégation engage sa responsabilité sans qu'il soit nécessaire de retenir un autre manquement à ses obligations.

Conclusion: si un membre du conseil d'administration ne participe pas à la gestion, il est recommandé d'effectuer une délégation formelle de la gestion et d'adopter un règlement d'organisation. Ces mesures permettent de limiter efficacement le risque de responsabilité.

3.2 Répartition du travail au sein du conseil d'administration

En vertu de l'art. 716a al. 2 CO, le conseil d'administration peut répartir entre ses membres, pris individuellement ou groupés en comités, la charge de préparer et d'exécuter ses décisions ou de surveiller certaines affaires. La gestion peut elle aussi être déléguée à des comités, l'art. 716b al. 1 CO indique toutefois que les statuts peuvent autoriser le conseil d'administration à déléguer tout ou partie de la gestion à un ou plusieurs de ses membres ou à des tiers conformément au règlement d'organisation. Dans ce cas, des compétences décisionnelles sont également déléguées aux comités concernés.

4. Responsabilité en matière fiscale

La responsabilité du conseiller et représentant fiscal en vertu du droit du mandat est également mise en avant par le mandant en cas de prestations de conseil prétendument incorrectes ou dans des circonstances similaires.

Il existe aussi un certain nombre de normes relevant du droit fiscal en matière de responsabilité qui permettent, en règle générale, à l'administration fiscale de faire valoir un dédommagement pour des impôts et éventuellement des intérêts moratoires qui lui ont échappé.

Il s'agit essentiellement des normes suivantes: l'art. 55 LIFD, l'art. 15 LIA et l'art. 12 DPA et l'art. 15 LTVA. Sont également à prendre en considération l'art. 52 LAVS et notamment l'art. 177 LIFD et l'art. 181 LIFD ainsi que d'autres normes du droit pénal dont découle également, en partie, une responsabilité solidaire.

4.1 Art. 55 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 ou, si

la personne morale transfère son siège ou le lieu de son administration effective à l'étranger, jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris tous les soins commandés par les circonstances.³⁹

Cette disposition régleme la responsabilité des membres de l'administration (membres du conseil d'administration, directeur, membres du directoire, membres du conseil de fondation et «organes de fait») et des liquidateurs concernant les dettes fiscales.

La responsabilité solidaire s'applique aussi lorsque la personne concernée n'a rien à voir avec la liquidation en soi; la causalité, l'adéquation ou la faute ne jouent en principe aucun rôle concernant la responsabilité en tant que telle.⁴⁰ Cependant, il est possible d'apporter une preuve libératoire.

La personne solidairement responsable peut se dégager de sa responsabilité en apportant la preuve qu'elle a «pris tous les soins commandés par les circonstances». Le législateur a repris la formulation du Code des obligations.⁴¹ Les mêmes principes s'appliquent. Il ressort de la jurisprudence que le liquidateur de fait ne peut pas faire référence à cette disposition pour se dégager de sa responsabilité en invoquant qu'il a agi uniquement en «homme de paille» des personnes responsables.⁴² La preuve libératoire est en principe difficile à apporter.

Il convient de mentionner que la responsabilité solidaire s'applique aussi aux liquidateurs de fait.⁴³

La responsabilité se limite au produit de la liquidation, sachant qu'il s'agit alors du patrimoine de la société au début de la liquidation de fait après acquittement des dettes et des frais de liquidation, c'est-à-dire y compris le capital social et pas seulement les réserves. En cas de transfert du siège, la responsabilité est limitée à l'actif net.

L'administration fiscale fait valoir la responsabilité par la voie d'une décision sujette à recours.⁴⁴ Une règle analogue s'applique en cas de rattachement économique de personnes morales établies à l'étranger.⁴⁵

4.2 Art. 15 LIA

La «responsabilité de la liquidation» concernant les impôts anticipés en vertu de l'art. 15 LIA est le pendant de l'art. 55 LIFD relatif à l'impôt anticipé.

Pour l'impôt dû par une personne morale dissoute, une société commerciale sans personnalité juridique ou un placement collectif de capitaux, les personnes chargées de la liquidation sont solidairement responsables avec le contribuable jusqu'à concurrence du produit de la liquidation.⁴⁶ La responsabilité est limitée

aux créances d'impôt, intérêts et frais qui ont pris naissance, que l'autorité a fait valoir ou qui sont devenues exigibles pendant la gestion des personnes concernées. La responsabilité s'éteint si la personne concernée établit qu'elle a fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elle pour déterminer et exécuter la créance fiscale.⁴⁷

Ces dispositions appellent globalement les mêmes réflexions que pour la responsabilité en vertu de l'art. 55 LIFD.

L'art. 15 LIA établit que le garant est responsable de l'exécution de l'obligation fiscale dans les délais. Le Tribunal fédéral estime par exemple que «la responsabilité du garant qui découle de cette disposition doit inciter les dirigeants d'une personne morale ou d'une société de personnes à s'acquitter de leurs obligations fiscales dans les délais prévus. La législation part du principe que les garants du substrat de la fortune, sur lequel les impôts, intérêts et frais doivent être prélevés, contrôlent la société de droit ou au moins de fait [...]»⁴⁸ Il est donc superflu de prouver par exemple qu'il existe un rapport de causalité adéquat entre le comportement du garant et le dommage survenu, à savoir le non-paiement de la créance fiscale.⁴⁹

Il convient de mentionner que la responsabilité en vertu de l'art. 15 LIA peut exister dans une liquidation (partielle) de fait. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la liquidation de fait n'exige comme condition ni une décision de dissolution ni la volonté des organes sociaux de liquider la société.⁵⁰ On peut donc parler de liquidation de fait «si la société est privée de ses actifs, si elle est – autrement dit – dépouillée»⁵¹ ou si «elle est vidée de sa substance de sorte qu'elle ne peut plus exercer une activité normale»⁵². Enfin, une liquidation (partielle) de fait pertinente au regard du régime de l'impôt anticipé peut aussi se produire dans le cadre d'un rachat d'actions propres ou de transactions portant sur des «coquilles».

La responsabilité est limitée au produit de la liquidation. Celui-ci englobe le produit de la réalisation des actifs après le remboursement des dettes financières et la déduction des frais de liquidation et la prise en compte des fonds remboursables exonérés d'impôt. En cas de liquidation de fait, les derniers comptes annuels établis avant la liquidation sont déterminants.

La «limitation dans le temps» de la responsabilité est à considérer avec prudence: les organes ou les liquidateurs (de fait) sont aussi responsables, selon les cas des créances résultant d'impôts anticipés (et éventuellement des intérêts moratoires et des frais) qui sont nées ou devenues exigibles avant leur prise de fonctions. Il suffit que l'autorité ait fait valoir ces créances pendant le mandat des liquidateurs. La question de savoir s'ils avaient ou non connaissance de ces créances fiscales à leur entrée en fonctions

ne joue alors aucun rôle. Toutes les créances d'impôt anticipé sont prises en compte, notamment celles qui résultent de prestations appréciables en argent.

La possibilité est laissée au liquidateur d'apporter une preuve libératoire. Sa responsabilité s'éteint dès qu'il a prouvé qu'il a fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter les créances fiscales. La preuve libératoire répond à des exigences strictes: «Pour se dégager de sa responsabilité, le liquidateur doit exécuter sa tâche de bonne foi et avoir effectué tout ce qu'on peut attendre de lui pour garantir et exécuter le paiement de la créance fiscale.»⁵³ Les exigences sont tellement strictes qu'elles n'ont jamais été satisfaites dans les affaires qui ont été jugées jusqu'ici par le Tribunal fédéral.⁵⁴

Il existe en général certains indicateurs qui signalent ce type de risque:⁵⁵

- la future victime entre dans le conseil d'administration d'une société anonyme dont le contrôle est monolithique; dans la variante plus risquée, l'actionnaire réside à l'étranger. Il peut s'agir de la holding d'un groupe (moins problématique) ou d'une personne physique (plus problématique).
- L'organe de révision n'est pas au nombre des sociétés fiduciaires reconnues mais une personne ou une société proche de l'actionnaire qui contrôle la société, ou qui n'est pas très réputée sur le plan professionnel.
- Le membre suisse du conseil d'administration est toujours mis devant le fait accompli par l'actionnaire unique malgré ses objections.
- L'actionnaire unique a des besoins financiers; néanmoins, les bénéfices sont thésaurisés dans la société.
- Les actifs de la société se trouvent à plus de 50% à l'étranger et l'actionnaire unique refuse de garantir la charge fiscale découlant de l'impôt anticipé.
- La société est utilisée de manière abusive, en ce sens qu'elle agit au profit de l'actionnaire unique ou de ses autres sociétés (octroi de cautionnements, fourniture de gages à des tiers et remise de lettres de patronage) ou procède à des distributions dissimulées de bénéfices; des décisions hasardeuses concernant des versements d'intérêts, ou la capitalisation de ceux-ci, sont prises et les prêts, qui augmentent progressivement, ne sont pas remboursés mais continuent à long terme de figurer dans les comptes.
- L'actionnaire unique ou ses personnes de confiance sont habilités à signer seuls pour la société comme l'indique l'inscription au registre du commerce ou celles-ci peuvent, à cause d'autres constellations, disposer seules de la fortune de la société.

4.3 Art. 12 DPA

→ L'art. 12 DPA intitulé «Assujettissement à une prestation ou à une restitution» énonce:

1. Lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort:
 - a. qu'une contribution n'est pas perçue, est remboursée, réduite ou remise, ou
 - b. qu'une allocation ou un subside est versé ou qu'une créance n'est pas produite par la Confédération, par un canton, une commune, un établissement ou une corporation de droit public ou par une organisation à laquelle sont confiées des tâches de droit public,
 la contribution, l'allocation, le subside ou le montant non réclamé, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable.
2. Est assujéti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside.
3. 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.
4. Tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas.

L'art. 12 al. 3 DPA qui nous intéresse dans le cas présent établit une responsabilité solidaire de la personne qui a participé à une infraction au sens de l'art. 12 al. 1 DPA. Contrairement au droit découlant de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il est nécessaire toutefois que celui qui a participé à l'infraction et en répond solidairement ait commis cette infraction intentionnellement.⁵⁶ La décision relative à la responsabilité solidaire au sens de l'art. 12 al. 3 DPA est prise en faisant explicitement référence à l'art. 64 al. 1 DPA dans la procédure pénale.⁵⁷ La décision de l'autorité administrative peut établir toutefois une obligation de restitution sans procédure pénale si cette obligation découle de l'art. 12 al.1 DPA.⁵⁸ ■

- ¹ Cf. p.ex. Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 157 ss.
- ² ATF 127 III 357, consid. 1a.
- ³ ATF 127 III 238, consid. 2c.
- ⁴ Art. 394 al. 1 CO.
- ⁵ Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 234 avec les références.
- ⁶ Cf. p.ex. Walter Fellmann, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse. 4. Teilband: Der einfache Auftrag Art. 394–406 OR, Art. 394 N 262 ss.
- ⁷ Dans le contexte des contrats fiduciaires, il convient de tenir compte également de la notice «Rapports fiduciaires» de l'Administration fédérale des contributions d'octobre 1967 (réimpression 1993). D'après l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 2006 (2A.72/2006), celle-ci est à considérer comme une instruction administrative, notamment en matière fiscale.
- ⁸ OFK-Bühler, OR 395 N 5.
- ⁹ ATF 128 III 26, ATF 129 III 332. Les amendes ne constituent toutefois pas un dommage au sens juridique.
- ¹⁰ ATF 129 II 3, ATF 127 III 404.
- ¹¹ BSK OR I-Schnyder, Art. 41 N 3 avec les références.
- ¹² p.ex. honneur et intégrité.
- ¹³ ATF 88 II 509.
- ¹⁴ Roland Brehm, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Obligationenrecht. 1. Abteilung, 3. Teilband, 1. Unterteilband: Die Entstehung durch unerlaubte Handlung, Art. 41–61, Art. 41 OR N 71 avec les références.
- ¹⁵ ATF 123 IV 447; ATF 115 II 481.
- ¹⁶ Dans ces violations de contrat, il convient de rétablir la situation qui aurait été celle du mandant si la violation de contrat n'avait pas eu lieu et qu'au contraire le mandat avait été exécuté correctement et, par conséquent, il faut lui verser des dommages-intérêts compensatoires (ATF du 24.6.2005, 4C.471/2004, consid. 3).
- ¹⁷ Les cas dans lesquels toutes les tâches ne sont pas effectuées entièrement relèvent également de l'exécution imparfaite.
- ¹⁸ ATF 70 II 210 = Pra 1944, 424 s.
- ¹⁹ BSK OR I-Weber, Art. 398 N 25.
- ²⁰ ATF 113 II 431.
- ²¹ Art. 398 al. 1 CO.
- ²² Art. 398 CO.
- ²³ On parle également dans ce contexte de règles de l'art ou «lege artis».
- ²⁴ ATF 115 II 62, consid. 3a.
- ²⁵ BSK OR I-Weber, Art. 398 N 28 avec les références.
- ²⁶ Le lien de causalité est adéquat s'il apparaît que le dommage était objectivement encore prévisible; cf. ATF du 26 avril 2005, 5C.61/2004, consid. 5.4.
- ²⁷ ATF 119 Ib 334, consid. 5b; BGE 112 II 439, consid. 1d.
- ²⁸ ATF du 18.7.2000, 4C.186/1999.
- ²⁹ ATF 124 III 164.
- ³⁰ BSK-Weber, Art. 398 N 28.
- ³¹ Conformément à l'art. 101 CO, la responsabilité des auxiliaires est totalement exclue.
- ³² ATF 88 II 434.
- ³³ Peter Gauch, Verjährungsunsicherheiten – Ein Beitrag zur Verjährung privatrechtlicher Forderungen, FS für Erwin Murer, Berne 2010, p. 243.
- ³⁴ Pour plus de détails: Philippe Seiler, Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung, thèse Saint-Gall 2011, p. 38. L'auteur montre que certains estiment que le délai de prescription commence à courir à partir du dommage et d'autres à partir de la survenance de l'événement ayant causé le dommage.
- ³⁵ ATF 87 II 155; ATF 100 II 339 = Pra 1975 Nr. 89; ATF 106 II 134 = Pra 1980 Nr. 284; ATF 137 III 16. De façon dogmatique, certains auteurs ne semblent pas déduire cette conclusion de l'art. 130 al. 1 CO mais du complément apporté à la loi (cf. Frédéric Krauskopf, arrêt du Tribunal fédéral 4A_103/2009 du 27 avril 2009 – Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung (Anwaltschaftung), HAVE 2009, p. 273 ss.).
- ³⁶ Philippe Seiler, Die Verjährung von Schadenersatzforderungen aus positiver Vertragsverletzung, thèse Saint-Gall 2011, p. 38.
- ³⁷ CHK-Plüss/Facincani-Kunz, Art. 717 N 1 ss.
- ³⁸ Concernant les conditions de la délégation cf. notamment Nicolas Facincani/Mark Mauerhofer, Verantwortlichkeit des Verwaltungsrats bei unbefugter Delegation der Geschäftsführung. Besprechung der Urteile 4A_501/2007 und 4A_503/2007 des schweizerischen Bundesgerichts vom 22. Februar 2008, dans: GesKR 3/2008, p. 267 ss.
- ³⁹ Art. 55 al. 1 LIFD.
- ⁴⁰ Cf. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, Art. 55 DBG N 15.
- ⁴¹ Art. 55 al. 1 CO.
- ⁴² Hunziker/Mayer-Knobel dans: Zweifel/Beusch (Éd.), Art. 55 DBG N 9 avec référence.
- ⁴³ Cf. ASA 47, p. 541.
- ⁴⁴ StE 2003 B 99.2 Nr. 19.
- ⁴⁵ Art. 55 al. 2–4 LIFD.
- ⁴⁶ Cf. art. 15 al. 1 let. a LIA.
- ⁴⁷ Cf. art. 15 al. 2 LIA.
- ⁴⁸ ATF, 17 février 1978, publié dans: ASA 47 [1978/79] 541, 552.
- ⁴⁹ Meister: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Éd.), Art. 15 VStG N 5 avec les références.
- ⁵⁰ ATF, vendredi, 20 octobre 1989, publié dans: ASA 59 [1990/91] 306, 313.
- ⁵¹ ATF, 17 février 1978, publié dans: ASA 47 [1978/79] 541, 547.
- ⁵² ATF, 19 avril 2011, 2C_868/2010, consid. 4.1.
- ⁵³ ATF, 12 décembre 1980, publié dans: ASA 50 [1981/82] 435, 441.
- ⁵⁴ Meister: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Éd.), Art. 15 VStG N 26.
- ⁵⁵ Peter Böckli, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, StR 40/1985, 519 (531).
- ⁵⁶ Agit intentionnellement la personne qui commet une infraction avec conscience et volonté ou qui tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (cf. art. 12 al. 2 Code pénal suisse), qui agit quand même en s'accommodant de l'aboutissement qu'elle peut ne pas désirer (ATF 137 IV 1 consid. 4.2.3).
- ⁵⁷ La décision de droit administratif pénal est écrite et constate: [...] la responsabilité solidaire en vertu de l'article 12 al. 3; cf. ATF 114 Ib 98 ss.
- ⁵⁸ ATF 114 Ib 99 ss.