



---

Cour I  
A-2286/2017

## Arrêt du 8 mai 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Marianne Ryter, Daniel Riedo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Xavier Oberson et Maître Anne Tissot Benedetto,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de l'impôt fédéral direct,  
de l'impôt anticipé, des droits de timbre,  
autorité inférieure.

---

Objet

Impôt anticipé ; prestation appréciable en argent.

**Faits :****A.**

**A.a** B.\_\_\_\_\_, sise à \*\*\*, est inscrite au registre du commerce du canton de \*\*\* – dans lequel elle apparaît également sous les raisons sociales \*\*\* – depuis le \*\*\* et a pour but, selon l'extrait dudit registre, de réaliser des « prestations de service, en particulier en matière de communication, management, comptabilité, contrôle de gestion et budgétaire, suivi du développement des ventes; formation de collaborateurs en faveur du groupe auquel elle appartient, actif notamment dans le domaine de \*\*\* ».

**A.b** B.\_\_\_\_\_ fait partie d'un groupe international de sociétés (ci-après: groupe B), dont le détenteur final est A.\_\_\_\_\_. Ce groupe est notamment composé des sociétés X.\_\_\_\_\_, avec siège à \*\*\*, Y.\_\_\_\_\_, avec siège à \*\*\*, et Z.\_\_\_\_\_, sise à \*\*\*. Jusqu'en juillet 2018, C.\_\_\_\_\_ était administrateur de B.\_\_\_\_\_ (cf. publication FOOSC du \*\*\*). D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ ont également assumé cette fonction, le premier depuis la constitution de la recourante jusqu'en 2008, le second jusqu'en 2013.

**A.c** En dates des 21 et 31 décembre 2004, un contrat de distribution exclusive (« distribution agreement »; ci-après dénommé : le contrat d'achat) fut signé par la société M.\_\_\_\_\_ d'une part et, d'autre part, Z.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_ et la société – représentée par C.\_\_\_\_\_ – « B.\_\_\_\_\_, a company incorporated in Switzerland ». Selon les termes de ce contrat, M.\_\_\_\_\_ s'engageait à fournir en \*\*\* les trois sociétés cocontractantes dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et pour une durée de dix ans au moins, contre rémunération.

**A.d** Par contrat de fourniture (« \*\*\* supply agreement »; ci-après dénommé : le contrat de fourniture ou le contrat de vente) signé en date des 11 avril et 8 juin 2005 par la société « B.\_\_\_\_\_, a company incorporated in Switzerland » d'une part, et, d'autre part, la société O.\_\_\_\_\_, la première nommée s'engagea à vendre à la seconde des quantités de \*\*\* clairement définies du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 31 décembre 2014. La signature de ce contrat est intervenue à la suite de la passation, en novembre 2004, d'accords d'approvisionnement de \*\*\* sur une période de dix ans à partir de 2005. Dans le courant de l'année 2005, B.\_\_\_\_\_ établit 56 factures concernant des opérations de vente de \*\*\* à O.\_\_\_\_\_. D'après ces documents, cette dernière s'acquittait du prix correspondant directement sur deux comptes détenus l'un par X.\_\_\_\_\_, l'autre par Y.\_\_\_\_\_. Une partie du produit de ces ventes était ensuite réaffecté à la

fourniture de \*\*\*, le solde étant viré à \*\*\* sur un compte détenu par Z.\_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** Par décision du 15 mai 2013, l'AFC reconnut B.\_\_\_\_\_ débitrice du montant de Fr. 18'361'784.35, plus intérêt moratoire. Elle considéra en substance qu'en renonçant au produit de la vente de \*\*\* en faveur de sociétés du groupe auquel elle appartient, B.\_\_\_\_\_ avait réalisé des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. pièce AFC n° 1). L'AFC déclara en outre A.\_\_\_\_\_ solidairement responsable du paiement de la créance fiscale. Par réclamations respectives des 17 et 21 juin 2013, B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ contestèrent cette décision. Par décision sur réclamation du 30 mars 2015, l'AFC rejeta les réclamations formées contre sa décision du 15 mai 2013, qu'elle confirma.

**B.b** Par mémoire du 12 mai 2015 (procédure A-3113/2015), B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a interjeté recours devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) du 30 mars 2015, concluant à titre provisionnel à ce que la procédure soit suspendue jusqu'à droit connu sur la procédure pénale ordinaire du Ministère public de la Confédération (ci-après : le MPC) et la procédure pénale administrative de la Division affaire pénale et enquêtes de l'AFC (ci-après : l'AFC DAPE) et, au fond, à ce qu'il soit prononcé que la recourante ne doit aucun impôt anticipé ni aucun intérêt moratoire. A titre subsidiaire, la recourante a conclu à ce qu'il soit dit que le montant dû à titre d'impôt anticipé est de Fr. 552'868.75, plus intérêt. Encore plus subsidiairement, elle a conclu à ce que ce montant soit fixé à Fr. 890'157.87, plus intérêt.

Par mémoire du 12 mai 2015 (procédure A-3060/2015), A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a également saisi le Tribunal administratif fédéral, concluant principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 30 mars 2015 et, subsidiairement, à ce qu'il soit procédé à une nouvelle évaluation de la rémunération versée à la recourante pour les prestations fournies au groupe de sociétés auquel elle appartient, ainsi qu'à ce que toutes les prétentions de l'autorité inférieure à son encontre concernant l'impôt anticipé dû par B.\_\_\_\_\_ soient rejetées. Plus subsidiairement encore, le recourant a conclu à être acheminé à prouver par toutes voies de droit les faits allégués dans son mémoire de recours.

L'autorité inférieure a conclu au rejet des recours par réponses du 24 août 2015.

**B.c** Par arrêt A-3060/2015 du 10 novembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a procédé à la jonction des causes A-3060/2015 et A-3113/2015, rejeté les demandes de suspension desdites causes, admis les recours et annulé la décision de l'autorité inférieure du 30 mars 2015. Le Tribunal administratif fédéral a en substance considéré que la créance fiscale litigieuse était prescrite et a par conséquent renoncé à examiner si, dans le cas d'espèce, la recourante avait réalisé des prestations appréciables en argent en faveur de proches et si le recourant devait être solidairement tenu avec cette dernière au paiement de l'impôt anticipé. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'autorité inférieure a déféré cet arrêt au Tribunal fédéral, concluant à son annulation et à ce que la cause soit renvoyée la cause au Tribunal administratif fédéral pour décision au fond.

Par arrêt 2C\_1154/2015 du 31 mars 2017, publié aux ATF 143 IV 228, le Tribunal fédéral a considéré que la créance fiscale n'était pas encore prescrite au moment où l'autorité inférieure a rendu sa décision du 15 mai 2013 et que la prescription était suspendue depuis lors. Le Tribunal fédéral a en conséquence admis le recours de l'autorité inférieure, annulé l'arrêt entrepris du 10 novembre 2015 et renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il se prononce au fond, donnant lieu à l'ouverture de la présente procédure (A-2286/2017).

### **C.**

**C.a** Dans le cadre d'une procédure administrative parallèle portant sur les périodes fiscales 2006 à 2009 et concernant le même complexe de faits, les recourants ont chacun contesté devant le Tribunal administratif fédéral une décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 1<sup>er</sup> juillet 2015 (procédures A-5433/2015 et A-5505/2015). Par arrêt A-5433/2015 du 2 mars 2017, le Tribunal administratif fédéral a procédé à la jonction des deux causes en question et rejeté les deux recours, en considérant en substance que les conditions pour retenir l'existence de prestations appréciables en argent étaient réunies et que A.\_\_\_\_\_, en tant que « bénéficiaire ultime » du groupe B, était solidairement responsable du paiement de la créance litigieuse.

**C.b** Par arrêt 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018, le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par les recourants contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 2 mars 2017 (A-5433/2017). Par mémoire du 22 février 2019, les recourants ont formé devant le Tribunal fédéral une demande de révision de cet arrêt (2C\_382/2017), concluant, sur rescindant, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal fédéral dont la révision est

demandée, et, sur rescisoire, à la réforme de l'arrêt du Tribunal de céans du 2 mars 2017 (A-5433/2015) en ce sens qu'aucun impôt anticipé n'est dû pour les années fiscales en cause, subsidiairement à ce que la cause soit renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle instruction dans le sens des considérants et nouvelle décision. Par arrêt 2F\_3/2019 du 23 juillet 2019, le Tribunal fédéral a considéré que les recourants ne pouvaient se prévaloir des « faits et moyens de preuve essentiels et pertinents » qu'ils invoquaient à l'appui de leur demande de révision et a en conséquence rejeté ladite demande.

#### **D.**

**D.a** Dans l'intervalle, en date du 22 décembre 2017, les recourants avaient déposé auprès de l'autorité inférieure une demande de révision, respectivement de réexamen qualifié, des deux décisions de cette dernière portant sur la période fiscale 2005 et sur les périodes fiscales 2006 à 2009. Par décision du 25 janvier 2019, l'autorité inférieure a rejeté la demande de révision et de réexamen qualifié, en faisant en substance valoir que les conditions tant de la révision que du réexamen qualifié n'étaient pas remplies. Les recourants ont déféré cette décision au Tribunal de céans par recours 22 février 2019, concluant, préalablement, à ce que l'effet suspensif au recours soit ordonné et à ce que la cause soit jointe à la présente cause A-2286/2017, principalement, à ce que la décision entreprise du 25 janvier 2019 soit réformée en ce sens que la demande de révision est admise, avec pour conséquence que les décisions de l'autorité inférieure des 30 mars et 1<sup>er</sup> juillet 2015 sont annulées, et subsidiairement, à l'annulation de la décision attaquée du 25 janvier 2019 et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

**D.b** Par arrêt A-956/2019 du 3 mai 2019, le Tribunal administratif fédéral a rejeté la demande de jonction des causes A-956/2019 et A-2286/2017, ainsi que le recours du 22 décembre 2017. Concernant en particulier la période fiscale 2005 ici en cause, l'autorité de céans a en substance considéré qu'en tant que les recourants pouvaient – et devaient – invoquer directement dans la procédure (A-2286/2017) les éléments invoqués à l'appui de leur demande de révision et de réexamen de la décision entreprise de l'autorité inférieure du 30 mars 2015, cette dernière aurait dû déclarer irrecevable ladite demande. Cet arrêt (A-956/2019) n'a pas été attaqué et est entré en force le 12 juin 2019.

#### **E.**

Suite à l'entrée en force de l'arrêt A-956/2019 du 3 mai 2019, le Tribunal

de céans a invité les recourants, par décision du 25 juin 2019, à déposer des observations complémentaires dans le cadre de la présente procédure (A-2286/2017). Par mémoire du 31 octobre 2019, les recourants ont confirmé « leurs précédentes écritures dans leur intégralité, et ce faisant les conclusions prises par mémoires des 12 mai 2015 » (procédures A-3060/2015 et A-3113/2015 ; cf. let. B.b ci-avant) et produit un lot de pièces nouvelles. Par déterminations du 10 janvier 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet des recours formés le 12 mai 2015 contre sa décision sur réclamation du 30 mars 2015. Par déterminations spontanées du 24 février 2020, les recourants ont réitéré leurs conclusions « quant à l'attribution de l'activité de négoce aux sociétés du groupe à l'étranger et à l'absence de de toute prestation appréciable en argent ».

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

## **Droit :**

### **1.**

La recevabilité des recours interjetés contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 30 mars 2015 et la qualité pour agir des recourants ont déjà été examinées dans le cadre de l'arrêt A-3060/2015 (consid. 1.1), qui n'a pas été annulé sur ce point par le Tribunal fédéral, auquel il est ici renvoyé.

### **2.**

**2.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

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

fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2).

La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

## **2.2**

**2.2.1** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2, 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013

consid. 4.5; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n. marg. 1563). Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 et 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-2786/2017 précité consid. 1.3.2 et A-2826/2017 précité consid. 1.3.2).

**2.2.2** La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1 et A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., p. 52 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s. ; RHINOW ET AL., op. cit., n. marg. 330 et 1001 ; voir aussi BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 37 LTAF).

L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TF

2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2888/2016 précité consid. 3.1.2 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, p. 502 s.).

Cela étant, en droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts du TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêt du TAF A-2888/2016 précité consid. 3.3.2). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. not. arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 5.1.2 i.f., A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 7.4.2 et A-1360/2006 du 1<sup>er</sup> mars 2017 consid. 3.2.2). Il en va par ailleurs de même des preuves établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6).

### **3.**

**3.1** Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers (cf. ég. art. 132 al. 2 Cst.). Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfiques et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA).

Selon l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA, RS 642.211), est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.). Le Tribunal fédéral a déjà eu

l'occasion d'exprimer que pour faire application de cette disposition, les autorités fiscales n'étaient pas strictement liées par la qualification de droit privé de l'opération juridique, mais devaient plutôt apprécier l'état de fait conformément à la réalité économique (cf. not. arrêts du TF 2C\_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.2, 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2 et 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1 ; cf. ég. arrêts du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.2.2.2 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018] consid. 3.2). Il appartient à l'autorité fiscale d'apporter la preuve des éléments propres à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent. Si elle y échoue, c'est à elle qu'il revient de supporter l'échec de la preuve (cf. arrêts du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011 in : RF 67/2012 p. 127 ss consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.2.2.2 et A-5433/2015 précité consid. 3.2).

### 3.2

**3.2.1** Constituent, entre autres, de telles prestations appréciables en argent les distributions dissimulées de bénéfice. Selon la jurisprudence constante, entre dans cette catégorie toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite. Par ailleurs, le caractère insolite de cette prestation doit être reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1 et 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêts du TF 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.1 et 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.2.3 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.1 ; MARCUS DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2012 [ci-après cité: VStG-Kommentar], n° 132 ad art. 4 LIA et n° 41 ad art. 12 LIA; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd., Bâle 2012, § 14 n° 20-22 p. 314).

Pour que l'impôt soit dû, la société doit subir un désavantage économique, lequel doit trouver son fondement dans les rapports de participation. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, la société est appauvrie (perte ou manque à gagner ; cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1, 115 Ib 111 consid. 5; arrêt du TF du 30 octobre 1987 in : ASA 58 p. 427 ss consid. 1b ; arrêts du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.3.1 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.1 ; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 132 ad art. 4 LIA; OBERSON,

op. cit., § 14 n° 25 p. 315). Ne sont en revanche pas soumises à l'impôt les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou de proches et qui reposent sur une autre base juridique que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec un tiers extérieur (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2b ; arrêts du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.3.1 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.1).

On considère comme personnes proches celles avec lesquelles il existe des rapports économiques ou personnels qui sont le véritable motif de la prestation imposable, selon l'ensemble des circonstances. Constituent également des personnes proches celles à qui l'actionnaire a permis, pour quelque raison que ce soit, de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre. Dans la mesure où de telles prestations n'auraient pas été accordées à des tiers dans les mêmes circonstances, l'impôt anticipé est en règle générale dû (cf. ATF 131 II 593 consid. 5 et 119 Ib 431 consid. 2 ; arrêts du TF 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.1, 2A.457/2002 du 19 mars 2003 consid. 3.1, 2A.223/2000 du 23 août 2000 consid. 4b et du 29 janvier 1999 in: ASA 68 p. 246 ss [traduit in : RDAF 1999 II p. 449 ss] consid. 3 a; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.2, A-6523/2007 précité consid. 2.2 et A-1594/2006 précité consid. 3.3; OBERSON, op. cit., § 14 n° 23 p. 314).

L'avantage peut consister en ce que des versements qu'obtient la société ne sont pas comptabilisés par celle-ci comme rendement, mais distribués directement aux actionnaires ou à des personnes la ou les touchant de près (ATF 119 Ib 116 consid. 2 et les références cités). Il peut également avoir la forme d'une renonciation à un produit entraînant une diminution des profits inscrits au crédit du compte de résultat. Tel est le cas lorsque la société renonce entièrement ou partiellement à des recettes qui devraient normalement lui revenir et que le produit en question est directement réalisé par un actionnaire ou une personne la ou le touchant de près, sans que la société ne reçoive la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers non participant (cf. ATF ATF 143 IV 228 consid. 4.1, 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du TF 2C\_726/2009 du 20 janvier 2010 consid. 2.2 et 2C\_265/2009 précité consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.2 et A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 2.3.1 ; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 132 ad art. 4 LIA).

**3.2.2** Sauf disposition légale expresse, le droit fiscal suisse ne connaît pas la notion de groupe économique, de sorte que les sociétés appartenant à un même groupe doivent être traitées fiscalement comme des entités

juridiques indépendantes (cf. ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du TF 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2 et 2A.355/2004 précité consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.3 ; cf. ég. ATF 142 II 113 consid. 2 [en matière de TVA] et 136 I 65 consid. 5.4 [en matière d'impôts directs]). Les opérations qu'elles réalisent entre elles doivent ainsi intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence et obéir aux conditions du marché (principe du « dealing at arm's length »). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (cf. ATF 131 I 722 consid. 4.1 et 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêt du TF 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.2.3, A-5433/2015 précité consid. 3.3.3 et A-579/2009 du 29 août 2011 consid. 3.2). A défaut, l'AFC est fondée à considérer qu'il s'agit de mises à disposition d'actifs de la société en faveur de son actionnaire, sans contre-prestation correspondante, à savoir de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.3 et A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 8.2).

**3.2.3** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque des personnes sont tenues, de par la loi, à un devoir de fidélité envers leur société (cf. not. art. 717, 803 et 812 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]) en vertu duquel ils doivent s'abstenir d'exercer des activités qui pourraient concurrencer cette société, mais que celle-ci les autorise néanmoins à exercer une telle activité et qu'elle renonce à exiger d'eux les recettes qui, d'après leur nature, lui reviennent, elle leur verse une prestation appréciable en argent, dans la mesure où la cause de cette renonciation réside dans l'existence de droits de participation. Tel est notamment le cas lorsqu'un actionnaire unique ou un actionnaire principal conclut des affaires pour son propre compte dans le domaine d'activité de la société (cf. arrêts du TF 2C\_263/2014 précité consid. 5.3, 2C\_708/2012 du 21 décembre 2012 consid. 4.3 [non publié in : ATF 139 I 64, mais traduit in : RDAF 2013 II 469] consid. 4.3 et 2C\_265/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2009 consid. 3.1 ; cf. ég. arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.4 et A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 2.3.2).

Dans cette situation, la prestation appréciable en argent se traduit ainsi, non pas par une perte effective pour la société, mais par un gain manqué auquel la société a renoncé. Pour admettre une prestation appréciable en argent dans un tel contexte, il est toutefois indispensable que l'ensemble de l'opération, et non seulement une partie, ait pu être réalisé par la société. En effet, on ne peut imposer la société sur un bénéfice découlant d'activités concurrentes auxquelles elle a renoncé au profit d'actionnaires,

de dirigeants ou de proches en violation de leur devoir de fidélité, alors qu'elle n'aurait pas été en mesure de réaliser l'entier de l'opération en cause (cf. arrêt du TF 2C\_263/2014 précité consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.4).

**3.2.4** Selon les règles générales, il appartient à la société assujettie d'apporter la preuve du caractère de charge commerciale des versements qu'elle a opérés, si elle s'en prévaut. Elle est également tenue, en vertu de l'art. 39 LIA, de renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt et, en particulier, de tenir et de produire ses livres, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et les autres documents. Certes, il n'est pas du ressort des autorités fiscales de décider, à la place des organes dirigeants de la société, de la justification commerciale de dépenses et de leur ampleur. Cela étant, l'autorité fiscale doit s'assurer que ce sont des motifs exclusivement commerciaux, et non pas les relations personnelles ou économiques étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation, qui ont déterminé les versements en question (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du TF 2C\_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 2.3 et 2C\_377/2009 du 9 septembre 2009 consid. 2.3 ; ATAF 2011/45 consid. 4.3.2.1 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.3.5 et A-6523/2007 précité consid. 2.3 ; MARKUS KÜPFER, in : VStG-Kommentar, n° 7 ad art. 39 LIA).

### **3.3**

**3.3.1** Selon le cours ordinaire des choses, les opérations conclues en nom propre sont effectuées pour le compte de la personne qui agit. D'après la jurisprudence, les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération juridique à la personne qui l'a effectuée en nom propre. Si le contribuable prétend avoir agi – dans le cadre d'un rapport de représentation, d'un rapport fiduciaire ou d'un mandat d'encaissement – pour le compte d'un tiers, il doit en apporter la preuve certaine dès lors qu'il s'agit d'un élément qui éteint son obligation fiscale. Des conventions claires existant au moment de la création du rapport juridique et contenant les aspects les plus importants de l'opération envisagée sont à tout le moins exigées. L'allégation selon laquelle une opération a été conclue en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée de façon certaine. Cela vaut en particulier lorsqu'il s'agit de relations juridiques internationales, qui échappent dans une large mesure au contrôle des autorités fiscales suisses. Dès lors, les preuves qui les concernent doivent être soumises à des exigences strictes, afin d'éviter d'ouvrir la porte à des abus (cf. not. arrêts du TF 2C\_232/2016

du 22 mars 2016 consid. 4.3, 2C\_24/2014 du 29 janvier 2015 consid. 4.3.1, 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2 [non publié aux ATF 140 I 68] et 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.4.1, A-6523/2007 précité consid. 3.1 et A-4825/2007 du 19 mars 2009 consid. 5.2).

Dans le cadre d'un contrat de fiducie, le mandataire (le fiduciaire) exécute le mandat en son propre nom, en vertu de droits propres, mais pour le compte du mandant. La fiducie se distingue de la représentation en ce que les droits acquis par le fiduciaire et les obligations qu'il a contractées pour le compte du fiduciaire ne passent pas à celui-ci. Néanmoins, lorsque l'existence d'un rapport fiduciaire est établie de manière probante, les transactions effectuées pour le compte du fiduciaire sont, du point de vue fiscal, réputées réalisées par ce dernier. Si, en revanche, la preuve du rapport de fiducie n'est pas apportée à satisfaction, il s'agit de considérer que le fiduciaire a effectué une transaction pour son propre compte (« Eigengeschäft » ; arrêt du TF 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 9.2, non publié in ATF 140 I 271 ; arrêts du TF du 26 mai 1999 in : ASA 68 p. 746 ss consid. 3d et du 10 octobre 1979 in : ASA 49 p. 211 ss consid. 1a ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.4.2 et A-6523/2007 précité consid. 3.2). L'AFC a exposé les conditions auxquelles est soumise la reconnaissance d'un rapport fiduciaire dans sa notice « Rapports fiduciaires » d'octobre 1967, qui a valeur de directive administrative.

Outre des conventions claires qui doivent exister au moment de la création du rapport juridique, le bien fiduciaire doit être précisément décrit dans le contrat, lequel doit également fixer la commission due par le fiduciaire au fiduciaire. Ce dernier ne doit en outre assumer aucun risque relativement à la gestion ou à la vente du bien fiduciaire, qui doit apparaître clairement comme tel dans le bilan du fiduciaire. Des comptes particuliers concernant les biens fiduciaires et les droits et obligations du fiduciaire doivent finalement être ouverts et figurer séparément dans la comptabilité du fiduciaire. La réalisation des exigences formelles posées dans cette notice n'est, d'après la jurisprudence, pas une condition indispensable pour la reconnaissance d'un rapport fiduciaire et le contribuable peut apporter la preuve d'une autre manière. En revanche, une preuve indiscutable, qui ne peut en principe être apportée par témoins, est dans tous les cas nécessaire (cf. not. arrêts du TF 2C\_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1, 9C\_417/2010 du 21 octobre 2010 consid. 4.1.1, 2C\_387/2007 précité consid. 4.3 et 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 [traduit in : RDAF 2003 II p. 382 ss] consid. 5.2 s. ; arrêts du TAF A-5433/2016 précité consid. 3.4.2,

A-6523/2007 précité consid. 3.2 et A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.6 ; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 145 ad art. 4 LIA ; KÜPFER, op. cit., n° 7 ad art. 39 LIA; cf. ég. consid. 2.2.2 ci-avant). Partant, le fait que des témoins attestent l'existence d'un rapport de fiducie n'est pas suffisant pour que la personne qui se prétend fiduciaire puisse fiscalement être libérée de toute imposition en lien avec les éléments en cause, étant rappelé que du point de vue du droit civil suisse, le détenteur fiduciaire de titres est réputé en être le propriétaire (arrêt du TF 2C\_148/2016 précité consid. 8.1). L'existence à titre exceptionnel d'un rapport fiduciaire impose donc au contribuable qui entend s'en prévaloir, en tant que facteur diminuant son imposition, d'en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire (arrêts 2C\_24/2014 du 29 janvier 2015 consid. 4.3.1, in StE 2015 B 72.11 Nr. 24; 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2, in StE 2008 B 24.1 Nr. 5; arrêt 2A.204/1997 du 26 mai 1999 consid. 3a, in : ASA 68 p. 746).

**3.3.2** Par ailleurs, un rapport de fiducie formellement prouvé ne doit pas être pris en considération sur le plan fiscal lorsque le mandat en question ne repose sur aucune raison économique sérieuse ou lorsque la construction juridique apparaît insolite au vu du but économique visé. Il en ira notamment ainsi s'agissant d'un rapport de fiducie conclu exclusivement ou principalement en vue d'éviter des impôts suisses ou étrangers (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du TF du 31 octobre 1986 in : ASA 56 p. 431 consid. 5b ; arrêt du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.4.2). C'est en outre le lieu de relever que le développement d'un commerce de marchandises par voie fiduciaire doit en principe être considéré comme inhabituel. Il est vrai qu'il peut exister, pour le faire, des raisons économiques sérieuses. Tel sera par exemple le cas lorsque le fiduciaire ne dispose pas des connaissances spécialisées et de relations nécessaires pour ce commerce, ni des employés ou des installations exigées pour cela, ou encore s'il ne peut pas réaliser une affaire en raison d'une absence, et que le fiduciaire, au contraire, connaît les circonstances, peut nouer les relations nécessaires et dispose des connaissances spécialisées et des installations qui conviennent pour effectuer l'affaire. Le Tribunal fédéral a ainsi posé que les services fournis par le fiduciaire ne pouvaient être reconnus fiscalement comme tels si ce dernier ne les réalise pas lui-même, mais les laisse exécuter par le fiduciaire (cf. arrêts du TF 9C\_417/2010 précité consid. 4.1.2, 2P.20/2002 du 7 mars 2002 consid. 3, du 26 mai 1999 précité consid. 3d et A.908/1984 du 18 avril 1986 in : ASA 58

p. 516 ss [traduit *in* : RDAF 1991 p. 126 ss] consid. 2b ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.4.2 et A-6523/2007 précité consid. 3.2 ; décision de la CRC 2004-098 du 4 janvier 2006 consid. 2d ; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 145 ad art. 4 LIA; PFUND, op. cit., n° 3.64 ad art. 4 al. 1 let. b LIA ; cf. ég. notice AFC « Rapports fiduciaires », ch. 15 let. D p. 4).

### **3.4**

**3.4.1** L'assujetti doit se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'il a choisies pour organiser ses relations (cf. arrêts du TF 2C\_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 9.3 et 2A.351/2004 du 1<sup>er</sup> décembre 2004 consid. 5.5 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.5.1, A-7029/2013 du 20 février 2015 consid. 3.3 et A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.5). Corollairement, l'administration doit elle-même en accepter les conséquences et ne peut intervenir, dans la mesure où l'organisation des relations économiques des parties concernées demeure dans les limites légales (cf. arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.5.1, A-7029/2013 précité consid. 3.3 et A-412/2013 précité consid. 2.2.5 ; OBERSON, op. cit., § 4 n. 13 p. 63 ; a contrario : ASA 65 p. 674 consid. 2d/bb et ASA 55 p. 72 consid. 4c). Il n'appartient en outre pas à l'autorité fiscale de se substituer aux parties pour rétablir une hypothétique situation plus favorable à l'encontre des opérations que ces dernières ont effectivement choisi de mener (cf. arrêt du TF 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3 i.f. ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.5.1, A-1137/2012 précité consid. 6.5.1 et A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 3.6.1).

**3.4.2** Un acte est simulé au sens de l'art. 18 CO lorsque les parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Leur volonté véritable tend soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent; dans ce dernier cas, les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé. Juridiquement inefficace d'après la volonté réelle et commune des parties, le contrat simulé est nul tandis que le contrat dissimulé – que, le cas échéant, les parties ont réellement conclu – est valable si les dispositions légales auxquelles il est soumis quant à sa forme et à son contenu ont été observées (cf. ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc, 117 II 382 consid. 2a et 112 II 337 consid. 4a ; arrêt du TF 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3).

En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition (MARKUS REICH, op. cit., p. 144). Les conséquences que le droit civil applique à la simulation déploie alors également ses effets en matière fiscale (PETER LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne 1983, p. 195) : les autorités fiscales sont légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal (MARKUS REICH, op. cit., p. 144 ; LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique – Les limites imposées par les principes généraux du droit, Zurich 2014, p. 301). En vertu du principe général de l'interdiction de l'abus de droit (art. 2 al. 2 CC), les auteurs d'un acte simulé ne peuvent en revanche pas invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées (cf. arrêts du TF 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et 2A.549/2004 du 24 janvier 2005 consid. 2.4; arrêt du TAF A-5433/2015 précité consid. 3.5.2 ; DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in : Yves Noël/Florence Aubry Girardin [édit.], Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n° 48 ad Remarques préliminaires).

#### **4.**

**4.1** Dans la mesure où une soustraction d'impôt (cf. art. 61 LIA) est établie avec vraisemblance, l'art. 67 al. 1 LIA déclare applicables les dispositions de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0). Selon le Tribunal fédéral, tel est notamment le cas lorsqu'une société anonyme fait une prestation appréciable en argent aisément reconnaissable comme telle pour les participants et qu'elle ne déclare ni ne paie spontanément l'impôt anticipé, dans la mesure où un tel comportement réalise selon toute vraisemblance les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction fiscale (cf. arrêts du TF du 26 mars 1987 in : ASA 56 p. 203 ss [traduit in : RDAF 1989 p. 271 ss] consid. 4 et du 6 mars 1986 in : ASA 55 p. 285 ss consid. 2b et 2c ; cf. ég. arrêt du TAF A-5433/2015 précité consid. 4.1).

**4.2** En vertu de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti 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 (art. 12 al. 2 DPA). Le seul fait d'être économiquement avantagé par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. En conséquence, lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur des

possesseurs de droits de participation sans déduction de l'impôt soustrait, ces derniers peuvent être appelés, sur la base de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, à restituer la somme dont ils ont indûment la jouissance. Il n'est pas nécessaire, pour cela, qu'une faute ait été commise, ni, a fortiori, qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3, 107 Ib 198 consid. 6c et 106 Ib 218 consid. 2c ; arrêts du TF du 4 août 1999 in : ASA 68 p. 438 ss consid. 2b et du 6 mars 1986 précité consid. 2c ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 4.2 et A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 5.5).

## **5.**

**5.1** En l'espèce, la recourante requiert la suspension de la cause jusqu'à droit connu dans les procédures pénales ordinaire et administrative ouvertes à l'encontre de ses organes (cf. mémoire du 2 septembre 2015, ch. IV p. 27 ss). A l'appui de sa demande, elle fait en substance valoir que le dossier constitué par l'autorité inférieure provient exclusivement des informations recueillies par le MPC et l'AFC DAPE dans le cadre de ces procédures. Compte tenu des mesures d'instruction encore en cours, le Tribunal administratif fédéral prendrait ainsi le risque de trancher le litige sur la base d'un état de fait incomplet, avec pour conséquence possible d'aboutir à des résultats différents sur le plan pénal et sur le plan de la l'impôt anticipé.

**5.1.1** A cet égard on relèvera d'abord, à la suite des recourants, qu'entre le dépôt du recours du 12 mai 2015 et des observations complémentaires du 31 octobre 2019, l'AFC DAPE a rendu un mandat de répression puis un prononcé pénal à l'encontre du recourant, respectivement en date du 23 octobre 2017 et du 25 janvier 2019, alors que le MPC a pu auditionner « les témoins clés de cette affaire ». Les recourants ont ainsi été en mesure de produire ces différents éléments dans le cadre de la présente procédure (cf. pièces recourants n° 101 à 109 [dossier A-2286/2017]). Partant, l'on peut se demander, dans ces conditions, si la demande de suspension n'a pas été vidée de son objet.

**5.1.2** Cela étant, on rappellera, à toutes fins utiles, que le principe de célérité qui découle de l'art. 29 Cst. pose des limites à la suspension d'une procédure jusqu'à droit connu sur le sort d'une procédure parallèle. En outre, les autorités administratives et de poursuite pénale étant indépendantes les unes vis-à-vis des autres, le juge administratif n'a pas à suspendre une procédure en cours dans l'attente d'une décision en matière pénale portant sur des faits pertinents pour l'issue du litige, sauf cas exceptionnels (cf. arrêt du TF 1B\_103/2010 du 10 avril 2010 consid. 2 ; cf.

ég. arrêts du TF 2C\_93/2007 du 3 septembre 2007 consid. 5.2 i.f., 2P.34/2004 du 17 février 2005 consid. 5.1 et 2A.391/2003 du 30 août 2004 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5433/2015 précité consid. 6 et C-1444/2009 du 25 février 2010 consid. 5.2). La décision de suspendre ou non la cause relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie. Dans le cadre de l'exercice de ce pouvoir, elle procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.5, 119 II 386 consid. 1b ; arrêt du TF 1B\_406/2017 du 23 janvier 2018 consid. 2 ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 6 et A-3696/2012 du 14 juin 2013 consid. 1.6.1).

Dans le cas présent, le litige porte sur la périodes fiscales 2005, soit sur un état de fait initié et révolu il y a près de quinze ans. On notera au demeurant que conformément à la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative (cf. consid. 2.2.2 ci-avant), le tribunal de céans a pour autant que besoin la possibilité de procéder à des mesures d'instruction en vue d'éclaircir l'état de fait pertinent. Dans ces conditions et compte tenu de ce qui précède (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), ainsi que des principes de l'économie de la procédure, de la célérité et de l'indépendance du juge administratif vis-à-vis du juge pénal, le Tribunal ne juge pas opportun de suspendre la présente cause. La demande formée en ce sens par la recourante doit donc être rejetée.

**5.2** Concernant le fond de la cause, la question de la prescription de la créance fiscale ayant été définitivement tranchée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2017 publié aux ATF 143 IV 228 (cf. let. B.c ci-avant), il convient en premier lieu de déterminer si la recourante a, ou non, réalisé une prestation appréciable en argent sous la forme de la renonciation, en faveur d'une personne proche, à un produit qui devait normalement lui revenir, ce que les recourants contestent.

A cet égard, on relèvera que cette question a déjà été examinée dans le cadre de la procédure parallèle, portant sur le même complexe de faits, et ayant abouti à l'arrêt du 2 mars 2017 (A-5433/2015), confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 (cf. let. C.a et C.b ci-avant). On rappellera à ce propos que dans cet arrêt, le Tribunal administratif fédéral a retenu que sur la base des pièces initialement produites par les parties, il apparaît que le contrat de vente de \*\*\* a été conclu et les factures y relatives émises au nom de la recourante, sur papier à en-tête de laquelle un projet d'accord relatif audit contrat de vente de \*\*\* a d'ailleurs été adressé à la société O.\_\_\_\_\_ le 25 novembre 2004. Dans ces conditions et dès lors que recourante est clairement

désignée en qualité de venderesse et qu'à aucun moment une autre société du groupe B n'est apparue dans les transactions réalisées avec la société susnommée, le Tribunal a considéré que ledit contrat a été conclu pour le compte de cette dernière et que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a décidé de lui imputer les opérations de vente de \*\*\*. Aussi, il a retenu qu'en effectuant en son nom et pour son compte les opérations en question et en renonçant au produit en résultant au profit de la société X. \_\_\_\_\_ – et, in fine, du recourant –, la recourante a donc bien réalisé des distributions dissimulées de bénéfice imposables (cf. arrêt du TAF A-5433/2015 consid. 8.2.1 ; cf. ég. consid. 3.2 ci-avant).

**5.3** Concernant par ailleurs l'argument selon lequel la recourante n'a pas agi pour son propre compte, mais pour celui d'autres sociétés du groupe du recourant, le Tribunal administratif fédéral a en outre retenu, dans son arrêt 2 mars 2017 (A-5433/2015), que les contrats de services sur lesquels les recourants appuient leur argumentation autorisent la recourante – de manière très large – à « représenter le groupe de sociétés B dans les domaines concernant les affaires du groupe dans le cadre des contrats d'achat et d'offre (...) impliquant le groupe de sociétés » ; ils ne contiennent en revanche aucune indication précise concernant notamment la conclusion du contrat de vente et la facturation de \*\*\* à O. \_\_\_\_\_, la personne (morale ou physique) pour le compte de laquelle ces services auraient été rendus, ou encore la rémunération versée à la recourante à ce titre. Le Tribunal a également relevé que ces contrats n'existaient pas au moment de la signature, au nom de cette dernière, du contrat de vente. Partant, il a considéré que lesdits contrats ne suffisaient pas à apporter la preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire, au regard des exigences strictes auxquelles une telle preuve est soumise compte tenu de la dimension internationale des relations juridiques ici en cause (cf. arrêt du TAF A-5433/2015 consid. 8.2.2.1 ; cf. ég. consid. 3.3.1 ci-avant).

On observera ici au surplus que les contrats de services auxquels les recourants se réfèrent ont été conclus les 1<sup>er</sup> février 2006 et 2 avril 2007 et sont donc postérieurs aux opérations ici en cause, de sorte que ces documents ne revêtent dans le cadre du présent litige qu'une valeur probante fortement réduite (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

En outre, le Tribunal administratif fédéral a également relevé, dans son arrêt A-5433/2015, que le fait que la recourante n'avait pas encore été constituée lorsque les accords d'approvisionnement avec O. \_\_\_\_\_ et le contrat d'achat avec M. \_\_\_\_\_ ont été passés, respectivement en novembre et en décembre 2004, n'exclut pas, en soi, que le contrat de

vente – venu "formaliser" lesdits accords – ait pu être conclu pour le compte de la recourante, ni, partant, que les transactions y relatives puissent lui être imputées. D'une part, aucune (autre) société inscrite au registre du commerce ne portait à ce moment la raison sociale « B. \_\_\_\_\_ ». D'autre part, il a observé que l'art. 645 CO permet à une société qui n'a pas encore été constituée de se préparer à exercer son activité et, dans ce contexte, que c'est bien au nom de la recourante, alors en formation, qu'un compte a été ouvert auprès de la Banque R. \_\_\_\_\_, à \*\*\*, en date du 29 décembre 2004.

Le Tribunal avait cependant laissé ouverte la question de l'application – contestée par les recourants – de l'art. 645 CO au cas d'espèce, dès lors qu'en tout état de cause, le prétendu mandat de représentation confié à la recourante n'aurait reposé sur aucune raison économique sérieuse, de sorte que les transactions qu'elle aurait soi-disant effectuées pour le compte des autres sociétés du groupe ne pourraient de toute façon pas, du point de vue fiscal, être réputées réalisées par la recourante. Selon les déclarations des recourants, d'une part, la recourante n'aurait pas participé à la négociation des contrats d'achat et de vente de \*\*\*, qui n'aurait été possible qu'en raison des relations et du fait des services du recourant. D'autre part, ces contrats auraient garanti, dès leur conclusion, la réalisation d'une marge bénéficiaire brute importante, fonction du seul cours de \*\*\*, de sorte qu'il ne restait plus qu'à assurer un simple suivi administratif des opérations de livraison de \*\*\* et des paiements, l'essentiel des prestations liées au contrat de vente ayant été fourni.

Dans la mesure où les recourants ont en outre avancé que la recourante – dont le seul employé durant la période considérée était C. \_\_\_\_\_ (cf. rapport \*\*\* du \*\*\*, p. 69) – n'a pas établi les factures émises en son nom et qu'il était au surplus sans importance, pour O. \_\_\_\_\_, de traiter avec elle, le Tribunal administratif fédéral a considéré que tout laisserait à penser que la recourante – constituée le 30 décembre 2004, soit l'avant-veille de l'entrée en vigueur des deux contrats, et inscrite au registre du commerce quelques jours plus tard, à savoir le 10 janvier 2005 – a servi de prête-nom dans le cadre des opérations de vente de \*\*\* effectuées par et pour le compte d'autres sociétés du groupe B. Aussi, le Tribunal a retenu que dans ces conditions, la construction juridique mise en place, consistant à opérer la vente de \*\*\* par l'interposition de la recourante, devrait être qualifiée d'insolite au vu du but économique (prétendument) visé – à savoir rémunérer le recourant et son groupe de sociétés pour avoir permis la conclusion de la transaction concernant la vente de \*\*\* de M. \_\_\_\_\_ à O. \_\_\_\_\_ –, de sorte que le prétendu rapport fiduciaire, respectivement

de représentation indirecte, ne saurait de toute façon être pris en compte sur le plan fiscal et ce, même s'il était formellement prouvé (cf. arrêt du TAF A-5433/2015 consid. 8.2.2.2 ; cf. ég. consid. 3.3.2 ci-avant).

Enfin, le Tribunal administratif fédéral a également considéré que dans la mesure où la recourante devait se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'elle a choisies pour organiser ses relations, de même que, le cas échéant, les apparences ainsi créées (cf. consid. 3.4.1 et 3.4.2 ci-avant), les recourants ne sauraient par ailleurs faire valoir, quand bien même cela serait avéré, que le revenu découlant de la conclusion simultanée des contrats d'achat et de vente de \*\*\* correspondrait à la commission d'agent au bénéfice du recourant et de son groupe pour leur intermédiation dans le cadre de la transaction commerciale entre M. \_\_\_\_\_ et O. \_\_\_\_\_ (cf. arrêt du TAF A-5433/2015 consid. 8.2.2.2).

**5.4** Dès lors que l'arrêt susmentionné, qui portait sur les périodes fiscales 2006 à 2009, concernait le même complexe de faits que celui regardant la présente cause, qui porte sur la période fiscale 2005, le tribunal de céans considère qu'il n'y a pas lieu de s'écarter des considérations ci-dessus sur la base des arguments que les recourants ont fait valoir et des pièces qu'ils ont versées dans le cadre causes A-3060/2015 et A-3113/2015. Il s'agit donc uniquement de vérifier ici si, oui ou non, les arguments et les pièces nouvellement avancés et produites par les recourants dans la présente procédure (A-2286/2017) sont propres à renverser ces conclusions.

**5.4.1** Les recourants s'appuient en premier lieu sur les développements de l'enquête pénale administrative ouverte le 15 août 2012, dans ce contexte, par l'AFC DAPE à l'encontre – notamment – du recourant, en particulier sur le mandat de répression du 23 octobre 2017 et le prononcé pénal du 25 janvier 2019 rendus par cette autorité. Les recourants font en substance valoir que l'AFC DAPE a retenu que le recourant, en sa qualité d'actionnaire final, de dirigeant effectif et d'organe de fait de la recourante était la seule personne disposant d'un pouvoir décisionnel dans cette dernière. Ils en déduisent qu'aucun chiffre d'affaires résultant du commerce de \*\*\* ne peut être imputé à la recourante et, donc, qu'aucune prestation appréciable en argent n'a été réalisée par celle-ci dans ce cadre.

Si l'autorité de céans ne remet pas en cause les observations de l'AFC DAPE, elle ne partage toutefois nullement les conclusions qu'en tirent les recourants. En effet, le Tribunal ne voit pas en quoi le fait que le recourant, en qualité d'actionnaire et de bénéficiaire final du groupe B, dispose du pouvoir décisionnel sur la recourante, remettrait en cause son analyse des

faits de la cause, selon laquelle il y a lieu d'imputer à la recourante les opérations de vente de \*\*\*. Les éléments ci-dessus dont les recourants se prévalent n'apportent nullement la preuve que la recourante aurait réalisé lesdites opérations pour le compte des autres sociétés du groupe B. Ils ne permettent en outre pas, en eux-mêmes, de retenir que le recourant aurait agi au travers des autres sociétés de son groupe, comme le soutiennent les recourants. Dans la mesure où, comme on l'a vu (cf. consid. 5.1 ci-avant), le contrat de vente de \*\*\* a été conclu et les factures y relatives émises au nom de la recourante, qui est au surplus désignée en qualité de vendeuse (« Seller ») dans le contrat de vente (cf. en-tête et point n° 9.2 (a) dudit contrat), et que les autres sociétés du groupe ne sont jamais mentionnées dans le cadre des transactions litigieuses, il y a bien plus lieu de retenir que celles-ci ont été réalisées, certes au profit du recourant, mais bien au travers de la recourante agissant en son nom et pour son compte. Aussi, en renonçant au produit en résultant au profit du recourant, la recourante a bien réalisé des distributions dissimulées de bénéfice, soit des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. consid. 3.2 ci-avant).

**5.4.2** Les recourants soutiennent cependant que le fait que le recourant aurait agi au travers des autres sociétés de groupe sises à l'étranger, résulterait des auditions de l'ensemble des administrateurs de l'époque de la recourante que le MPC a réalisées entre fin 2017 et début 2018, ainsi que de la position de la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'AFC (ci-après : l'AFC TVA).

**5.4.2.1** Les recourants mettent en avant qu'il apparaît à la lumière des auditions du MPC que D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, de même que F. \_\_\_\_\_, qui s'occupait de la comptabilité de la recourante, déclarent n'avoir jamais eu connaissance des contrats conclus avec M. \_\_\_\_\_ et O. \_\_\_\_\_, ni des factures y relatives, D. \_\_\_\_\_ relevant au surplus que le but de la recourante ne lui aurait pas permis de faire une autre activité que celle résultant de ses statuts. Les mêmes relèvent en outre en substance que la recourante, qui ne comptait que trois administrateurs et un employé, ne disposait ni des ressources ni des compétences pour déployer des activités autres que les prestations de services qu'elle s'est limitée à rendre aux autres sociétés du groupe et que les activités de négoce étaient menées depuis l'étranger et pilotées par le seul recourant.

A cet égard, on rappellera tout d'abord qu'en droit fiscal, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle ; partant, les auditions sur lesquelles les

recourants s'appuient, en tant que les personnes auditionnées sont des proches de la recourante, n'apparaissent en tout état de cause pas de nature à renverser les conclusions auxquelles le Tribunal est parvenu sur la base de pièces écrites au dossier, qui sont les plus à même d'apporter une preuve stricte propre à emporter sa conviction (cf. consid. 2.2.2 ci-avant). On notera au demeurant que lors de l'audition menée par le MPC en date du 27 octobre 2010, D.\_\_\_\_\_ a également notamment déclaré avoir appris que la recourante était « le distributeur de certains produits de M.\_\_\_\_\_ » et qu'il était « clair que les factures établies par la société suisse [à savoir la recourante] auraient dû être encaissées par la société suisse » (cf. à cet égard pièces AFC n° 15 et 59). Concernant en outre le statut fiscal de société de services de la recourante pour lequel cette dernière a opté suite à l'échec de négociations pour l'obtention d'un statut de société de base, il ne suffit pas à conclure que la recourante n'a pas réalisé d'autres types de prestations. Cela vaut d'autant plus que les statuts de l'intéressée, selon lesquels celle-ci peut notamment exercer toute activité financière, commerciale et industrielle en rapport direct ou indirect avec son but, élargissent considérablement son champ d'activité. Dès lors, l'autorité de céans considère qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de la conclusion à laquelle l'autorité inférieure est parvenue, selon laquelle les opérations de vente de \*\*\* ont bien été réalisées par la recourante.

Dans le sens de cette conclusion, le Tribunal observe par ailleurs que le produit de l'activité de la vente de négoce n'a dans un premier temps pas été comptabilisé auprès des sociétés du groupe sises à l'étranger, mais – comme l'autorité inférieure le relève dans ses déterminations du 10 janvier 2020 et comme cela ressort des pièces produites dans le cadre de la procédure de recours devant le Tribunal fédéral et ayant abouti à l'arrêt 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 (procédure TAF A-5433/2015) – seulement après l'ouverture des diverses procédures à l'encontre du recourant, ce qui accrédite la thèse selon laquelle ledit produit ne devait pas revenir aux dites sociétés.

On relèvera au surplus que quand bien même il s'agirait d'accorder une valeur probante plus importante aux témoignages recueillis par le MPC par rapport aux pièces écrites figurant au dossier, ceux-ci ne viendraient que confirmer l'analyse – subsidiaire – du Tribunal, selon laquelle le prétendu mandat de représentation confié à la recourante ne reposerait sur aucune raison économique sérieuse et apparaîtrait en outre insolite au vu du but économique (prétendument) visé, de sorte qu'en tout état de cause, il ne saurait être pris en compte sur le plan fiscal (cf. consid. 5.2 et 3.3.2 ci-avant).

On relèvera encore qu'il paraît hautement invraisemblable que lors de la formalisation du contrat de vente avec O.\_\_\_\_\_, l'indication du mot « Suisse » – renvoyant à la recourante – en lieu et place de « \*\*\* », résulterait d'une erreur, comme les recourants le soutiennent dans leurs observations complémentaires du 31 octobre 2019 en s'appuyant sur le témoignage de C.\_\_\_\_\_ (cf. p. 13 desdites observations). Ce d'autant qu'il ressort du fax adressé au recourant par G.\_\_\_\_\_ en date du 26 novembre 2004 et versé au dossier de la cause A-5433/2015 que le client final, à savoir O.\_\_\_\_\_, ne souhaitait pas faire affaire avec une société sise dans une juridiction offshore, comme c'est le cas de \*\*\*. Dans ces conditions, il apparaît ainsi plutôt que la recourante a précisément été constituée en vue de réaliser les opérations de vente de \*\*\* et, partant, que celles-ci doivent bien lui être attribuées.

**5.4.2.2** Les recourants se réfèrent en second lieu à la position de l'AFC TVA qui, amenée à déterminer le lieu des prestations de services fournies par la recourante aux autres sociétés du groupe B sur la base du contrat de services du 1<sup>er</sup> février 2006, a localisé lesdites prestations à l'étranger, soit à \*\*\*, soit au lieu de séjour habituel du recourant.

A cet égard, on relèvera que le fait que l'AFC TVA a retenu qu'au cours des périodes fiscales 2009 et 2010 à 2013, la recourante a effectué des prestations de gestion et conseils en faveur des autres sociétés du groupe auquel elle appartient sur la base du contrat conclu le 1<sup>er</sup> février 2006 ne permet en soi pas d'écarter que la recourante ait effectué les opérations litigieuses de vente de \*\*\* durant le courant de l'année 2005. En d'autres termes, on ne saurait aucunement déduire du courrier de l'AFC TVA du 18 juin 2018, qui ne contient aucune motivation, que la recourante a uniquement réalisé des prestations de services, à l'exclusion de toute opération de vente de \*\*\*, durant l'année 2005. Par surcroît, on rappellera que, quand bien même il s'agirait de retenir que dans le cadre du négoce de \*\*\*, la recourante a seulement assumé un rôle de représentant indirect des autres sociétés du groupe B, le mandat de représentation confié à la recourante ne saurait de toute façon être pris en compte sur le plan fiscal (cf. consid. 5.2 et 3.3.2 ci-avant).

## **6.**

**6.1** Il apparaît ainsi que les opérations de vente de \*\*\* que la recourante a conclues en son nom doivent dans tous les cas lui être imputées. Peu importe, dès lors, que cette dernière ait, ou non, perçu une quelconque rémunération pour les services prétendument rendus dans ce cadre aux sociétés du groupe auquel elle appartient (cf. arrêt du TF 2A.204/1997 du

26 mai 1999 précité consid. 3d), ainsi que le rôle exact qu'elle a pris dans les opérations d'achat de \*\*\*, ou encore que les paiements opérés par O. \_\_\_\_\_ ne lui étaient pas destinés. Dans ces conditions, l'audition requise des témoins cités dans le mémoire du 12 mai 2015 (cf. p. 24 s. [ch. V]), visant à identifier, d'une part, la partie aux contrats d'achat et de vente respectivement conclus avec M. \_\_\_\_\_ et O. \_\_\_\_\_, ainsi que, d'autre part, la société ayant établi les factures émises sur papier à en-tête de la recourante, n'apparaît pas de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre, de sorte que, par appréciation anticipée, l'autorité de céans décide d'y renoncer (cf. consid. 2.2.1 ci-avant).

Dès lors qu'il s'agit en tout état de cause de considérer que les opérations de vente de \*\*\* ont été effectuées par la recourante pour son propre compte, le produit y relatif doit également lui être imputé. Cela étant, il n'y a pas lieu d'examiner si et, le cas échéant, dans quelle mesure la jurisprudence invoquée par la recourante (cf. mémoire du 12 mai 2015, p. 13 s.), suivant laquelle une société ne peut être imposée sur un bénéfice découlant d'*activités auxquelles elle a renoncé* si elle n'était pas en mesure de réaliser l'entier de l'opération en cause (cf. consid. 3.2.3 ci-avant), peut être transposée au cas d'espèce – dans lequel la recourante est imposée sur le bénéfice découlant d'*activités considérées réalisées pour compte propre*.

**6.2** Dans ces circonstances et en tant que le produit de la vente de \*\*\* était directement versé par O. \_\_\_\_\_ aux sociétés Y. \_\_\_\_\_ et X. \_\_\_\_\_ – qui doivent sans conteste être considérées comme des personnes proches de la recourante au sens de la jurisprudence (cf. consid. 3.2.1 ci-avant) –, sans contre-prestation équivalente en faveur de la recourante, et qu'une partie de ce produit était réaffecté à la fourniture de \*\*\* (cf. let. A.d ci-avant), c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable (cf. consid. 3.2.1 et 3.2.2 ci-avant) et qu'elle a calculé celle-ci sur la base d'une estimation du bénéfice résultant des opérations d'achat et de revente de \*\*\* (cf. décision entreprise, ch. 4.3 p. 10 s.).

En effet, c'est le lieu de rappeler que lorsqu'il est établi qu'on est en présence d'une prestation assujettie à l'impôt anticipé, mais que le contribuable ne fournit pas d'indications fiables sur son étendue, l'AFC est en droit de procéder à une estimation (cf. arrêts du TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.5 et 2C\_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-458/2017 du 23 août 2018 consid. 4.4.1 et A-122/2010 du 24 décembre 2010 consid. 6.1 ; MICHAEL BEUSCH, in :

VStG-Kommentar, n. 9 ad art. 13 LIA). Concernant en outre l'argument des recourants, selon lequel l'estimation de l'autorité inférieure s'écarterait des chiffres retenus par le MPC (cf. observations complémentaires du 31 octobre 2019, p. 20 [sous ch. 2]), il sied d'abord de rappeler que les autorités administratives et les autorités de poursuite pénale sont indépendantes les unes vis-à-vis des autres, de sorte que les premières ne sont pas liées par les constatations et les décisions des secondes (cf. arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 6 et A-704/2012 précité consid. 9.2 ; cf. ég. arrêt du TF 1B\_103/2010 précité consid. 2). En outre, si la taxation par estimation doit se rapprocher au mieux de l'état de fait réel, les autorités fiscales ne sont toutefois pas tenues, en cas de doute, de retenir l'état de fait le plus favorable au contribuable. Le Tribunal administratif fédéral ne contrôle par ailleurs de telles estimations qu'avec une grande retenue, dans le but de mettre au jour des erreurs manifestes. De jurisprudence constante, il appartient au contribuable de prouver l'irrégularité de l'estimation (cf. arrêts du TF 2C\_499/2011 précité consid. 5.5 et 2C\_502/2008 précité consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-458/2017 précité consid. 4.4.1 et 4.4.2 et les réf. cit.). Or, les recourants se limitent – sur la base de la différence entre les chiffres retenus par l'autorité inférieure et l'AFC DAPE, d'une part, et le MPC, d'autre part – à contester la marge bénéficiaire retenue par l'AFC, sans indiquer les raisons pour lesquelles il s'agirait de s'en écarter, ni en quoi l'estimation serait manifestement erronée, comme ils le soutiennent. Or, comme on l'a vu, l'estimation réalisée par l'autorité inférieure est basée sur le résultat des opérations d'achats et de ventes. Le grief des recourants revêt ainsi un caractère purement appellatoire et doit en conséquence être écarté.

En l'absence de tout document attestant d'une cession à la recourante des prétentions découlant du contrat d'achat avec M. \_\_\_\_\_ et des accords d'approvisionnement de novembre 2004 avec O. \_\_\_\_\_, il n'y a au surplus aucune raison de retenir que l'attribution aux sociétés du groupe sises à l'étranger du bénéfice résultant des opérations d'achat et de revente de \*\*\* constituerait la rétribution accordée à ces dernières pour la reprise des deux contrats (achat et vente), pas plus, partant, qu'il ne se justifie de déduire la valeur de ces contrats du montant retenu par l'autorité inférieure. Les conclusions en ce sens de la recourante (cf. mémoire du 12 mai 2015, p. 22 ss [sous ch. 6]) doivent donc être rejetées. Partant, le tribunal de céans renonce à mettre en œuvre l'expertise requise par la recourante afin d'estimer cette valeur (cf. mémoire du 12 mai 2015, p. 25 [ch. V] ; cf. ég. consid. 2.2.1 ci-avant).

**7.**

Il suit de ce qui précède que la décision entreprise doit être confirmée, tant sur le principe que sur le montant de la créance fiscale, sur laquelle un intérêt moratoire est en outre dû (cf. art. 12 al. 1 LIA, art. 16 al. 1 let. c LIA et art. 16 al. 2 LIA, en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]), comme l'a justement prononcé l'autorité inférieure (ch. 6 de la décision entreprise).

**8.**

Le recourant conteste en outre son assujettissement selon l'art. 12 al. 2 DPA.

**8.1** A cet égard, il sied de relever que compte tenu de ce qui précède et de l'importance des montants auxquels la recourante a renoncé, la prestation appréciable en argent imposable était aisément reconnaissable comme telle par l'ensemble des participants. Dès lors et dans la mesure où la recourante n'a ni déclaré, ni payé spontanément l'impôt anticipé y afférent, l'existence vraisemblable d'une soustraction fiscale doit être admise, sans qu'il soit encore besoin de déterminer si celle-ci a été commise, ou non, intentionnellement (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant). Partant, on ne saurait critiquer l'application, par l'autorité inférieure, des dispositions de la DPA et, dès lors que c'est à tort qu'une contribution n'a pas été perçue, de l'art. 12 al. 1 et 2 de cette loi en particulier.

**8.2** Il s'agit en second lieu de rappeler que l'art. 12 al. 2 DPA définit de manière large le cercle des personnes assujetties à la prestation ou à la restitution de l'impôt, en ce sens que le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de cette disposition (cf. consid. 4.2 ci-avant). Il ne saurait donc se limiter à la seule société assujettie et aux possesseurs de droits de participation en faveur desquels celle-ci a effectué une prestation appréciable en argent sans acquitter l'impôt. Lorsque les droits de participation sont possédés par une personne morale, il sied ainsi de considérer que l'assujettissement s'étend notamment aussi à ses ayants droit qui ont obtenu la jouissance de l'avantage illicite. Dès lors qu'en l'occurrence, il n'est pas contesté que ce sont les services du recourant qui ont permis la conclusion des deux contrats et, partant, la réalisation du revenu en découlant, il s'agit de constater que celui-ci, en sa qualité de bénéficiaire ultime du groupe B, est assujetti à la restitution en vertu de l'art. 12 al. 2 DPA.

Partant, la décision attaquée doit également être confirmée sur ce point. Enfin, dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du tribunal de céans acquise, celui-ci peut au surplus renoncer à des mesures d'instruction supplémentaires (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Il convient dès lors également de rejeter la conclusion subsidiaire du recourant, tendant à ce qu'il soit acheminé, par toutes voies de droit, à apporter la preuve des faits allégués dans son mémoire de recours.

## 9.

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal de céans à rejeter les recours déposés le 12 mai 2015 contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 30 mars 2015. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 18'000.--, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances de frais déjà versées. Le surplus de Fr. 18'000.-- sera restitué aux recourants, à parts égales entre eux, dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni aux recourants (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF [a contrario]), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

La demande de suspension de cause présentée par la recourante est rejetée.

**2.**

Les recours sont rejetés. La décision de l'autorité inférieure du 30 mars 2015 est confirmée.

**3.**

Les frais de procédure de Fr. 18'000.-- sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ce montant est compensé par les avances de frais déjà versées, le surplus de Fr. 18'000.-- étant restitué à parts égales entre les recourants dès que le présent arrêt sera définitif et exécutoire.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :