



---

Cour I  
A-5433/2015, A-5505/2015

## Arrêt du 2 mars 2017

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Jürg Steiger, Daniel Riedo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
tous les deux représentés par Maître Xavier Oberson  
et Maître Fouad Sayegh, Oberson Avocats,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt  
anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
autorité inférieure.

---

Objet

Impôt anticipé; prestation appréciable en argent; prescription  
de la créance fiscale.

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

B.\_\_\_\_\_, sise à \*\*\*, est inscrite au registre du commerce du canton de \*\*\* – dans lequel elle apparaît également sous les raisons sociales \*\*\* – depuis 2005 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 \*\*\*\*". Ayant pour administrateur unique C.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ fait partie d'un groupe international de sociétés (ci-après: groupe B), dont le détenteur final est A.\_\_\_\_\_ (voir le schéma figurant en p. 2 de la décision de l'AFC dont est recours). Ce groupe est notamment composé des sociétés X.\_\_\_\_\_, avec siège à \*\*\*, Y.\_\_\_\_\_, avec siège à \*\*\*, et Z.\_\_\_\_\_, sise à \*\*\*.

**B.**

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 (cf. pièce AFC n° 29).

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 nommé s'engagea à vendre à la seconde des quantités de \*\*\* clairement définies du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 31 décembre 2014 (cf. pièce AFC n° 30). 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 (cf. pièce recourante n° 10 = pièce recourant n° 3; cf. ég. le rapport du 14 avril 2015 réalisé par le Centre de compétence économique et financier du Ministère public de la Confédération [ci-après : le MPC], pièce recourante n° 23 = pièce recourant n° 7 [ci-après cité : rapport CCWF], p. 22 et p. 83 [ch. 3.3.11]).

**C.**

Dans le courant des années 2006 à 2009, 180 factures sur papier à en-tête de B. \_\_\_\_\_ furent établies concernant autant d'opérations de vente de \*\*\* à O. \_\_\_\_\_. D'après ces documents, cette dernière s'acquittait du prix correspondant directement sur un compte suisse détenu par X. \_\_\_\_\_ (cf. pièce AFC n° 28). Dans les quinze jours, une partie du produit de ces ventes était réaffecté à la fourniture de \*\*\*, le solde étant viré à \*\*\* sur un compte détenu par Z. \_\_\_\_\_ (cf. not. pièces AFC n° 26, 27 et 35; cf. ég. le schéma figurant en p. 3 de la décision entreprise).

Par décision du 9 avril 2014, l'AFC considéra que B. \_\_\_\_\_ avait renoncé au produit de la vente de \*\*\* au profit de personnes proches, sans contre-prestation correspondante, et retint à cet égard l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable. En conséquence, elle déclara B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ tenus au paiement, solidairement entre eux, d'un montant d'impôt anticipé de Fr. \*\*\*, plus intérêt moratoire. Par réclamations du 26 mai 2014 (pièces AFC n° 2 et 3), complétées par courriers des 9 et 15 septembre 2014 et du 16 janvier 2015 (pièces AFC n° 9, 10 et 13), B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ contestèrent cette décision, concluant principalement à son annulation. Par décision du 1<sup>er</sup> juillet 2015, l'AFC rejeta ces réclamations et confirma sa décision du 9 avril 2014 (pièce AFC n° 4).

**D.**

Dans le cadre d'une procédure administrative distincte portant sur la période fiscale 2005 et concernant un complexe de faits similaire, B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ ont chacun formé recours le 12 mai 2015 contre une décision de l'AFC du 30 mars 2015, déclenchant l'ouverture devant le Tribunal administratif fédéral des procédures A-3060/2015 et A-3113/2015, qui se sont achevées par l'arrêt de la cour de céans du 10 novembre 2015 (actuellement pendant au Tribunal fédéral).

**E.**

B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) du 1<sup>er</sup> juillet 2015 par mémoire du 2 septembre 2015, concluant à titre provisionnel à ce que la procédure soit suspendue jusqu'à droit connu sur la procédure pénale ordinaire du MPC et sur la procédure pénale administrative de la Division Affaire pénale et enquêtes de l'AFC (ci-après : la DAPE) et, au fond, à ce qu'il soit prononcé que la recourante ne doit aucun impôt anticipé ni aucun intérêt moratoire (procédure A-5433/2015; cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). La recourante conclut en outre subsidiairement à ce qu'il soit dit que le montant dû à titre

d'impôt anticipé est de Fr. \*\*\* et, encore plus subsidiairement, à ce qu'il soit fixé à Fr. \*\*\*. A titre de mesures d'instruction, la recourante requiert en outre la production, par l'autorité inférieure, de toute pièce permettant d'examiner la date d'envoi et de réception des comptes 2005 (*recte* : 2006) de la recourante, la mise en œuvre d'une expertise afin de déterminer la valeur des deux contrats et l'audition de témoins.

Par mémoire du 7 septembre 2015, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a également interjeté recours contre la décision de l'autorité inférieure du 1<sup>er</sup> juillet 2015, concluant d'une part principalement à son annulation 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 et, d'autre part, à ce que toutes les prétentions de l'autorité inférieure à son encontre concernant l'impôt anticipé dû par la recourante soient rejetées (procédure A-5505/2015; cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). Plus subsidiairement encore, le recourant conclut à être acheminé à prouver par toutes voies de droit les faits allégués dans son mémoire de recours.

#### **F.**

Par courriers des 14 et 15 octobre 2015, les recourants ont respectivement requis la jonction en une seule procédure de l'ensemble des causes (A-3060/2015, A-3113/2015, A-5433/2015 et A-5505/2015) les concernant (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 6; dossier A-5505/2015, pièce n° 6). Par réponses des 23 novembre 2015 (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 12; dossier A-5505/2015, pièce n° 12), l'autorité inférieure a conclu au rejet des recours. Par réplique du 29 février 2016 (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 20; dossier A-5505/2015, pièce n° 20), puis par triplique du 30 juin 2016 (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 31; dossier A-5505/2015, pièce n° 28), les recourants ont respectivement confirmé leurs conclusions. Par dupliques des 18 avril 2016 (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 26; dossier A-5505/2015, pièce n° 22) et par quadruplique du 5 septembre 2016 (cf. dossier A-5433/2015, pièce n° 35; dossier A-5505/2015, pièce n° 34), l'autorité inférieure a maintenu ses conclusions en rejet des recours des 2 et 7 septembre 2015.

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le tribunal de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, les recourants, qui ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, sont directement atteints par la décision attaquée et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, ont manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 1<sup>er</sup> juillet 2015, a respectivement été notifiée le lendemain à la recourante et le 6 juillet 2015 au recourant, de sorte que, compte tenu des règles relatives à la supputation des délais (cf. art. 20 al. 1 et 3 PA) et des fêtes (art. 22a al. 1 let. b PA), les mémoires de recours, respectivement postés les 2 et 7 septembre 2015, sont intervenus dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Munis de conclusions valables et motivées et accompagnés d'une copie de la décision attaquée, les recours répondent en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Les recours sont donc recevables et il convient d'entrer en matière au fond.

**1.2**

**1.2.1** D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des affaires qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit, une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 3.17; ATF 131 V 224 consid. 1 et 128 V 126 consid. 1; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_690/2014 et 6B\_714/2014 du 12 juin 2015 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif

fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1 et A-510/2011 du 14 août 2012 consid. 1.3.1).

**1.2.2** En l'occurrence, les procédures A-5433/2015 et A-5505/2015 concernent le même complexe de faits et portent sur des questions juridiques communes. Les recours des 2 et 7 septembre 2015 sont en outre dirigés contre la même décision, à savoir celle rendue par l'autorité inférieure le 1<sup>er</sup> juillet 2015. Depuis le 2 novembre 2015, les recourants sont en outre représentés par les mêmes mandataires (cf. dossier A-5433/2015, procuration annexée à la pièce n° 11; dossier A-3113/2015, procuration annexée à la pièce n° 11). Le secret fiscal ne fait en outre pas obstacle à la jonction des deux procédures, dès lors que les parties ne s'y opposent pas. Partant, il se justifie de joindre les causes A-5433/2015 et A-5505/2015 et de statuer sur celles-ci dans un seul arrêt, sans qu'il soit nécessaire, au préalable, de rendre sur ce point une décision incidente séparément susceptible de recours, la jonction ne pouvant en l'occurrence pas causer de préjudice irréparable. En outre, dès lors que le Tribunal administratif fédéral s'est déjà prononcé par arrêt du 10 novembre 2015 dans les procédures A-3060/2015 et A-3113/2015, la demande des recourants tendant à ce que ces affaires soient jointes aux présentes causes est devenue sans objet.

### **1.3**

**1.3.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit, n. marg. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>e</sup> éd., Zurich/St-Gall 2016, n. marg. 1146 ss).

**1.3.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont toutefois pas applicables en la matière (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit en effet être réservée, "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, *in* : Feuille fédérale [FF] 1965 II 1383 ss et 1397; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.2).

**1.3.3** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21]), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit exclue (cf. consid. 1.2.2 ci-avant), ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse. 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5183/2014 précité consid. 1.2.3 et A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135 s.).

**1.4** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour.

**1.4.1** 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, 134 I 140 consid. 5.2 et 133 II 384 consid. 4.2.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, thèse Fribourg 2008, n. marg. 170).

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 124 V 90

consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 2.2; cf. ég. consid. 5 ci-après). 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 Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

**1.4.2** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera 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/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL; *Manuel de droit administratif*, Genève 2010, n. marg. 1563; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.). La simple allégation n'est pas suffisante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.4 et les références citées).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 précité consid. 4.1 et 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2 et A-704/2012 précité consid. 3.5.4).

## **2.**

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale), à partir du principe de l'équivalence des trois langues officielles (cf. art. 14 al. 1 *i.f.* de la loi du 18 juin 2004 sur les publications officielles [LPubl, RS 170.512]; ATF 134 V 1 consid. 6.1). Si le texte n'est pas absolument clair,

si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, celles-ci n'étant soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 140 II 80 consid. 2.5.3 et 139 IV 270 consid. 2.2; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.1).

### 3.

**3.1** La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 Cst.; art. 1 al. 1 LIA). Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). L'échéance de la prestation imposable se détermine en principe d'après les règles du droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.1 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 4.1.2; W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1<sup>re</sup> partie, Bâle 1971, n° 2.2 *ad* art. 12 al. 1 LIA; cf. ég. art. 21 al. 3 OIA).

Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale sur les ("autres" [cf. art. 16 al. 1 let. a]) revenus de capitaux mobiliers (art. 16 al. 1 let. c LIA). Dès l'échéance du délai de trente jours, un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]). La créance fiscale se prescrit en règle générale par cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA; cf. ég. consid. 4.3 ci-après).

**3.2** L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (cf. art. 4 al. 1 let. b LIA; PFUND, op. cit., n° 3.11 *ss ad* art. 4 al. 1 let. b 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 Tribunal fédéral 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2 et 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1). 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 de supporter l'échec de la preuve (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011 *in* : Revue fiscale [RF] 67/2012 p. 127 ss consid. 3.4).

### 3.3

**3.3.1** 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 131 II 593 consid. 5; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_708/2012 du 21 décembre 2012 consid. 4.3 [non publié *in* : ATF 139 I 64, mais traduit *in* : Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2013 II 469] et 2C\_265/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2009 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 2.2; 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 115 Ib 111 consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral du 30 octobre 1987 *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 58 p. 427 ss consid. 1b; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2000-138 du 8 janvier 2002 consid. 2a; DUSS/HELBING/DUSS, *op. cit.*, n° 132 *ad art.* 4 LIA; OBERSON, *op. cit.*, § 14 n° 25 p. 315; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 2.2; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.5.1 et 3.5.2). 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).

**3.3.2** 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. Il faut également considérer comme 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 Tribunal fédéral 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*: Archives 68 p. 246 ss [traduit *in* : RDAF 1999 II p. 449 ss] consid. 3a; arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 119 Ib 116 consid. 2; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_726/2009 du 20 janvier 2010 consid. 2.2 et 2C\_265/2009 précité

consid. 2.2; arrêt du Tribunal fédéral A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 2.3.1; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 132 *ad* art. 4 LIA).

**3.3.3** 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 p. 119; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2, 2A.355/2004 précité consid. 2.2 et 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3). 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 Tribunal fédéral 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 8.2).

**3.3.4** 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 il 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 Tribunal fédéral 2C\_263/2014 précité consid. 5.3, 2C\_708/2012 précité consid. 4.3 et 2C\_265/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2009 consid. 3.1; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 précité 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 Tribunal fédéral 2C\_263/2014 précité consid. 5.3).

**3.3.5** 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 récipiendaire de la prestation, qui ont déterminé les versements en question (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 2.3, 2C\_377/2009 du 9 septembre 2009 consid. 2.3, 2A.72/2006 précité consid. 2.2 et 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 [traduit *in* : RDAF 2003 II p. 382 ss] consid. 5.2; ATAF 2011/45 consid. 4.3.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 2.3; MARKUS KÜPFER, *in* : VStG-Kommentar, n° 7 *ad* art. 39 LIA).

### 3.4

**3.4.1** 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 Tribunal fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 3.1 et A-4825/2007 du 19 mars 2009 consid. 5.2; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_232/2016 du 22 mars 2016 consid. 4.3, 2C\_24/2014 du 29 janvier 2015 consid. 4.3.1 et 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 9.2).

**3.4.2** 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 fiduciant 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 fiduciant 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 compte propre ("*Eigengeschäft*"; cf. not. ATF 98 V 191 consid. 2; arrêts du Tribunal fédéral du 26 mai 1999 *in* : Archives 68 p. 746 ss consid. 3d et du 10 octobre 1979 *in* : Archives 49 p. 211 ss consid. 1a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 3.2 et les références citées). 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 fiduciant 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 fiduciant 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 Tribunal fédéral 9C\_417/2010 du 21 octobre 2010 consid. 4.1.1, 2C\_387/2007 précité consid. 4.3, 2A.79/2002 précité consid. 5.2 et 5.3 et du 26 mai 1999 précité consid. 3a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 précité consid. 3.2, A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.6 et A-4285/2007 du 19 mars 2009 consid. 5; DUSS/HELBING/DUSS, op. cit., n° 145 *ad* art. 4 LIA; KÜPFER, op. cit., n° 7 *ad* art. 39 LIA).

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'éluider des impôts suisses ou étrangers (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 3b; arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 1986 *in* : Archives 56 p. 431 consid. 5b). 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 fiduciant, 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 fiduciant (cf. arrêts du Tribunal fédéral 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* : Archives 58 p. 516 ss [traduit *in* : RDAF 1991 p. 126 ss] consid. 2b; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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; notice AFC "Rapports fiduciaires", ch. 15 let. D p. 4).

### 3.5

**3.5.1** L'assujetti doit se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'il a choisies pour organiser ses relations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A-7029/2013 du 20 février 2015 consid. 3.3, A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.5 et A-7032 A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 6.5.1). 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 Tribunal administratif fédéral A-7029/2013 précité consid. 3.3, A-412/2013 précité consid. 2.2.5 A-1137/2012 précité consid. 6.5.1; OBERSON, op. cit., § 4 n. 13 p. 63; *a contrario* : Archives 65 p. 674 consid. 2d/bb et Archives 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 Tribunal fédéral 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3 *i.f.*; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1137/2012 précité consid. 6.5.1 et A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 3.6.1).

**3.5.2** 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 p. 342; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et 5A\_260/2013 du 9 septembre 2013 consid. 3.3.2.1).

En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition (MARKUS REICH, op. cit., p. 144). La nullité par le droit civil 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 Tribunal fédéral 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et 2A.549/2004 du 24 janvier 2005 consid. 2.4; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral A.908/1984 précité consid. 2; DANIELLE YERSIN, *in* : Danielle Yersin/Yves Noël [édit.], Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 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 Tribunal fédéral du 26 mars 1987 *in* : Archives 56 p. 203 ss [traduit *in* : RDAF 1989 p. 271 ss] consid. 4 et du 6 mars 1986 *in* : Archives 55 p. 285 ss consid. 2b et 2c).

**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 107 Ib 198 consid. 6c et 106 Ib 218 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral du 4 août 1999 *in* : Archives 68 p. 438 ss consid. 2b et du 6 mars 1986 précité consid. 2c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 5.5 et A-4084/2007 du 5 novembre 2008 consid. 7.2).

### 4.3

**4.3.1** Dans les cas d'infraction à la législation administrative fédérale, la prescription de la créance fiscale est réglée par l'art. 12 al. 4 DPA, selon lequel l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites. En cas de soustraction, de mise en péril de contributions ou d'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription, initialement de cinq ans (art. 11 al. 2 LIA) et augmenté à dix ans par l'art. 333 al. 6 let. a du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0), a été limité à sept ans par la jurisprudence (cf. ATF 134 IV 328 [traduit *in* : Journal des Tribunaux {JdT} 2010 IV p. 164 ss] consid. 2.1).

**4.3.2** Concernant le point de départ du délai, l'art. 98 CP, applicable en vertu du renvoi de l'art. 2 DPA, prévoit que la prescription court dès le jour où l'auteur a exercé son activité coupable (let. a; version allemande : "mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt"; version italienne : "dal giorno in cui l'autore ha commesso il reato"), ce jour n'étant pas pris en compte (cf. ATF 107 Ib 74 consid. 3a et 97 IV 238 consid. 2; arrêts du Tribunal pénal fédéral BB.2014.168 du 30 juin 2015 consid. 3.7 et SK.2014.14 du 18 mars 2015 consid. 3.4). Le fait que la lettre de cette disposition se réfère, dans les trois langues, non pas au moment de la survenance du résultat, mais à celui où l'activité coupable a été exercée, est déterminant pour son interprétation (cf. consid. 2 ci-avant), de sorte qu'il y a lieu d'admettre que la prescription de l'acte illicite puisse être acquise avant même que le résultat ne se produise et, partant, que le lésé ne connaisse ses prétentions. Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de relever qu'une telle solution n'était pas contraire à la *ratio* de la prescription, dès lors qu'après l'écoulement d'un certain temps, le prononcé d'une peine n'apparaissait ni nécessaire d'un point de vue de politique criminelle, ni justifié (cf. ATF 136 II 187 [traduit *in* : RDAF 2011 I p. 550 ss] consid. 7 et ATF 134 IV 297 consid. 4; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3060/2015 et A-3113/2015 du 10 novembre 2015 consid.4.3.1).

**4.3.3** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 26 mars 1987 précité consid. 5), lorsqu'une société anonyme fait une prestation appréciable en argent en faveur d'un actionnaire ou d'une personne proche en renonçant à des recettes qui devaient normalement lui revenir et ce, en infraction à la législation administrative fédérale, le délai de prescription ne commence à courir que dès après la date à laquelle le bilan incorrect est remis à l'AFC ("[d]ie [...] Verjährungsfrist [...] beginnt erst nach dem Termin zu laufen, an dem die

unrichtige Jahresrechnung bei der ESTV *eingereicht* wurde"; cf. ég. consid. 3.3.1, 3.3.2 et 4.1 ci-avant). La date de dépôt à la Poste par la société contribuable est à cet égard déterminante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3060/2015 et A-3113/2015 précité consid. 5.2.2 et les références citées). Le fait qu'à ce moment, l'AFC ne pouvait avoir connaissance des supposées prestations appréciables en argent ne saurait poser problème, dès lors qu'il est admis que la prescription peut être acquise avant même que le résultat ne se soit produit et que le lésé n'ait connaissance de ses prétentions (cf. consid. 4.3.2 ci-avant).

**4.3.4** Conformément à l'art. 11 al. 3 DPA, en matière de délits et de contraventions, la prescription est suspendue pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution. En cas de procédures pénales administratives dirigées contre plusieurs participants, qui concernent des états de fait identiques ou qui se recoupent, le délai de la prescription pénale est suspendu à l'égard de tous les participants pendant la procédure de réclamation ou de recours introduite par l'un des participants sur la question de l'assujettissement à la prestation (cf. ATF 134 IV 328 [traduit *in* : JdT 2010 IV p. 164 ss] consid. 2.2 et 3, en particulier consid. 3.3).

## 5.

Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de consulter le dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat et d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 précité consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 4.1; cf. ég. art. 26 à 33 et 35 PA). L'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit toutefois pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 et 130 II 425 consid. 2.1; arrêt du Tribunal fédéral 5A\_945/2013 du 19 juillet 2013 consid. 4.2 et 4.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-510/2011 précité consid. 5.1; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *op. cit.*, n. marg. 248; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.86). Cela s'applique également aux procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1).

En revanche, comme pour toute autre offre de preuve, l'art. 29 al. 2 Cst. impose à l'autorité de donner suite à une demande d'audition lorsque celle-ci a été requise en temps utile, dans les formes prescrites et qu'elle apparaît de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre. Il n'y a toutefois pas violation du droit à l'administration de preuves lorsque la mesure probatoire refusée est inapte à établir le fait à prouver ou lorsque ce fait est sans pertinence. Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2 s. et 130 II 425 consid. 2.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 précité consid. 4.1 et 2C\_263/2014 précité consid. 4.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 3.1; cf. ég. consid. 1.4.1 ci-avant).

## 6.

L'autorité judiciaire saisie peut, à la demande des parties ou d'office, ordonner la suspension de la procédure lorsqu'il existe des motifs particuliers et pour autant qu'il n'en résulte pas de retard inadmissible au regard de l'art. 29 al. 1 Cst. Une suspension de la procédure doit être justifiée par des motifs suffisants (cf. ATAF 2009/42 consid. 2.2, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3696/2012 du 14 juin 2013 consid. 1.6.1, A-4307/2010 du 28 février 2013 consid. 6.1 et A-510/2011 précité consid. 1.2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.14). Elle peut être envisagée lorsqu'il ne se justifie pas, sous l'angle de l'économie de la procédure, de prendre une décision dans l'immédiat, notamment lorsque le jugement prononcé dans un autre litige peut influencer sur l'issue du procès (cf. art. 6 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 123 II 1 consid. 2b et 122 II 211 consid. 3e; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-510/2011 précité consid. 1.2.1 et A-514/2011 du 14 août 2012 consid. 1.2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.14 s.).

La suspension ne doit toutefois pas s'opposer à des intérêts publics et privés prépondérants et doit en outre demeurer l'exception (cf. ATF 130 V 90 consid. 5 et 119 II 389 consid. 1b; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_982/2009 du 5 juillet 2010 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-510/2011 précité consid. 1.2.1 et A-514/2011 précité consid. 1.2.1). En particulier, 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. On rappellera notamment à cet égard que les autorités administratives et les autorités de poursuite pénale sont indépendantes les unes vis-à-vis des autres. Le juge administratif n'est en conséquence pas lié par les constatations du juge pénal et il 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 Tribunal fédéral 1B\_103/2010 du 10 avril 2010 consid. 2; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 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 Tribunal administratif fédéral C-1444/2009 du 25 février 2010 consid. 5.2).

De manière générale, la décision de suspension 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 119 II 386 consid. 1b; arrêt du Tribunal fédéral 1P.99/2002 du 25 mars 2002 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3696/2012 précité consid. 1.6.1 et A-4307/2010 précité consid. 6.1). Il appartient à l'autorité de mettre en balance, d'une part, la nécessité de statuer dans un délai raisonnable et, d'autre part, le risque de décisions contradictoires. Le caractère raisonnable du délai s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et de l'ensemble des circonstances (cf. ATF 129 V 411 consid. 1.2 et 125 V 188 consid. 2a; arrêts du Tribunal fédéral 1P.283/2004 du 25 juin 2004 consid. 5; ATAF 2009/42 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-514/2011 précité consid. 1.2.1).

## 7.

**7.1** 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 la 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 taxation anticipée. Enfin, le résultat d'un jugement aurait une influence déterminante sur l'issue de la procédure fiscale, dès lors que la prescription diffère si l'état de fait est objectivement constitutif ou non d'une infraction pénale.

**7.2** On ne saurait en soi nier que les informations recueillies par le MPC et la DAPE dans le cadre des procédures en cours, en tant qu'elles portent sur des états de faits qui se recoupent en partie avec celui du présent litige, permettent de préciser ce dernier. Cela étant, le tribunal de céans considère que les relations et transactions juridiques en l'occurrence déterminantes sont suffisamment établies sur la base du dossier pour trancher le litige en matière fiscale, lequel porte uniquement sur l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable, ainsi que, le cas échéant, sur la prescription de la créance fiscale et l'assujettissement du recourant à la restitution en vertu de l'art. 12 al. 2 DPA.

Il sied de rappeler ici que l'applicabilité des dispositions de la DPA dépend uniquement de l'existence vraisemblable d'une soustraction d'impôt, laquelle est acquise 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 (cf. consid. 4.1 ci-avant). Par ailleurs, dans la mesure où l'art. 12 al. 1 et 2 DPA – sur la base duquel les possesseurs de droits de participation peuvent être appelés à restituer la somme dont ils ont indûment la jouissance – est applicable en l'absence de toute faute, il n'est évidemment pas nécessaire qu'une infraction pénale soit constituée (cf. consid. 4.2 ci-avant). Il en va par ailleurs de même du délai de prescription allongé de l'art. 12 al. 4 DPA, qui est applicable en cas de simple infraction à la législation administrative fédérale (cf. consid. 4.3.1 ci-avant; cf. ég. titre marginal des art. 12 ss DPA). Il s'ensuit que le sort des procédures de droit pénal et de droit pénal administratif actuellement en cours n'est en soi pas décisif pour l'issue du présent litige.

On notera au demeurant que conformément à la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative (cf. consid. 1.4.2 ci-avant), le tribunal de céans a la possibilité de procéder à des mesures d'instruction, telles notamment que des auditions de témoins, en vue d'éclaircir au besoin l'état de fait pertinent. Il convient également de prendre en compte, d'une part, que le présent litige porte sur les périodes fiscales 2006 à 2009, soit sur un état de fait initié il y a plus de dix ans et révolu depuis plus de sept ans, et, d'autre part, que les procédures d'importance prétendument préjudicielle ne sont actuellement qu'au stade de l'instruction, les décisions à venir étant encore susceptibles de recours.

Au vu de ce qui précède et des principes de l'économie de la procédure, de la célérité et de l'indépendance du juge administratif vis-à-vis du juge pénal (cf. consid. 1.2.2 ci-avant), il n'apparaît pas opportun de suspendre

la présente cause. La demande formée en ce sens par la recourante doit donc être rejetée.

## **8.**

Au fond, les recourants contestent en premier lieu l'existence d'une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 7 s. et 9 ss; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 93 ss; cf. ég. consid. 3.3.1 ss ci-avant). Ils font par ailleurs valoir que la créance fiscale serait de toute façon prescrite, à tout le moins partiellement (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 8 s.; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 90 ss).

**8.1** Concernant ce dernier point, les recourants soutiennent qu'en application du délai usuel de prescription, les créances d'impôt pour les périodes fiscales 2006, 2007 et 2008 seraient respectivement prescrites depuis la fin des années 2011, 2012 et 2013. Il convient de rappeler à ce propos que, si la prescription est en règle générale acquise cinq ans après la fin de l'année civile au cours de laquelle la créance fiscale a pris naissance (cf. consid. 3.1 ci-avant), pour le cas où l'existence contestée d'une prestation appréciable en argent constitutive d'une soustraction d'impôt devrait en l'occurrence être confirmée, ce délai serait augmenté à sept à compter du jour auquel les comptes irréguliers ont été déposés à la Poste par la recourante (cf. consid. 4.3.1 à 4.3.3). Concernant les périodes fiscales 2007, 2008 et 2009, la prescription aurait ainsi commencé à courir dans le courant des années 2008, 2009 et 2010 et aurait en conséquence été suspendue en date du 26 mai 2014, suite au dépôt des réclamations (cf. consid. 4.3.4 ci-avant).

Concernant la période fiscale 2006, il s'agirait de considérer – pour le cas où l'existence d'une soustraction d'impôt devrait être confirmée – que la prescription n'est acquise que pour autant que les comptes aient été remis au plus tard le 25 mai 2007, de sorte qu'elle aurait commencé à courir le lendemain et serait échue le 25 mai 2014 à minuit, soit avant l'ouverture des procédures de réclamation. Afin d'établir ce fait, la recourante requiert la production par l'autorité inférieure de toute pièce permettant d'examiner les dates d'envoi et de réception des comptes 2005 (*recte* : 2006) de la recourante, notamment l'enveloppe dans laquelle ceux-ci lui ont été adressés (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 26 [ch. V]). Dans sa réponse du 23 novembre 2015 (dossier TAF A-5433/2015, pièce n° 12), l'autorité inférieure expose que dans la mesure où l'envoi n'a pas été effectué sous pli recommandé, l'enveloppe en question ne figure pas au dossier. Elle fait à cet égard valoir qu'en raison du volume de courriers qui

lui est adressé dans le cadre de son activité, seules sont conservées les enveloppes des envois recommandés. Cette pratique n'apparaît pas critiquable.

Au demeurant – et bien que, dans les cas où l'Etat revêt la position de "créancier" dans sa relation avec l'administré, la question de la prescription doit être examinée d'office (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5294/2012 du 18 juin 2013 consid. 4.1 et A-7509/2006 du 2 juillet 2007 consid. 10; décision de la commission fédérale de recours du Département fédéral de l'économie publique [DFEP] 94/KB-001 du 30 juin 1995 *in* : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 60.54 consid. 3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *op. cit.*, n. marg. 774; ATTILIO GADOLA, *Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht*, Pratique juridique actuelle [PJA] 1995 p. 50; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Bâle 1990, Nr. 34 B. II.) –, la date de remise des comptes à l'AFC constitue un fait susceptible de lever l'imposition. Ainsi et contrairement à l'avis du recourant (cf. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 92), il revient à la recourante, à qui il appartenait de procéder à un envoi recommandé afin de pouvoir attester de la date de dépôt des comptes 2006, de supporter l'absence de preuve à cet égard (cf. consid. 1.4.2 ci-avant). Dans ces conditions, il y a lieu de s'en tenir aux déclarations de l'autorité inférieure, qui affirme que les comptes en question ont été réceptionnés par elle le vendredi 1<sup>er</sup> juin 2007. Partant, il sied de considérer que, selon l'expérience de la vie et le cours ordinaire des choses (cf. consid. 1.4.1 *i.f.* ci-avant), les comptes relatifs à l'exercice 2006 n'ont pas été adressés au plus tard le vendredi (précédent) 25 mai 2007.

Il suit de ce qui précède que la question de la prescription dépend de l'issue du litige au fond, c'est-à-dire du point de savoir si la recourante a, ou non, réalisé une prestation appréciable en argent, aisément reconnaissable comme telle, sous la forme de la renonciation, en faveur d'une personne proche, à un produit qui devait normalement lui revenir, sans déclarer ni payer l'impôt anticipé. Partant, il convient à présent de se prononcer à ce sujet.

## 8.2

**8.2.1** Il ressort du dossier que le contrat de vente de \*\*\* ("\*\*\* supply agreement") – venu selon les dires des recourants formaliser les termes commerciaux des accords d'approvisionnement de novembre 2004 (cf. mémoire de recours du 2 septembre 2015, p. 12 [let. e] mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 54 ss; cf. ég. let. B ci-avant) – a été signé le

11 avril 2005 par C.\_\_\_\_\_ au nom de la société "B.\_\_\_\_\_, a company incorporated in Switzerland", sise à l'adresse \*\*\* (cf. point n° 9.2 (a) du contrat de vente). Dès lors que la recourante était, à cette date, l'unique société inscrite en Suisse sous cette raison sociale (cf. ég. art. 951 al. 2 CO), que son adresse correspond en outre à celle indiquée ci-avant et que C.\_\_\_\_\_ était au surplus autorisé à l'engager par sa signature individuelle (cf. pièce recourante n° 3 = pièce recourante n° 12), il est manifeste que le contrat de vente a été conclu au nom de la recourante. Ce point est d'ailleurs expressément admis (cf. not. mémoire du 2 septembre 2015, p. 16; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 54 et 96). Par ailleurs, c'est également au nom de cette dernière que les 180 factures concernant la vente de \*\*\*, adressées à O.\_\_\_\_\_ de début 2006 à fin 2009, ont été établies (cf. let. C ci-avant). De même, c'est également sur papier à en-tête de la recourant qu'un projet d'accord relatif au contrat de vente a été adressé à O.\_\_\_\_\_ en date du 25 novembre 2004 (cf. pièce AFC n° 7 jointe aux mémoires de duplique du 18 avril 2016).

Compte tenu de ce qui précède et attendu que la recourante est clairement désignée en qualité de venderesse ("Seller"; cf. en-tête et point n° 9.2 (a) du contrat de vente), il s'agit *a priori* de retenir que le contrat de fourniture a bien été conclu pour le compte de celle-ci et que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a décidé de lui imputer les opérations de vente (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). Dans ces circonstances, on notera par ailleurs que l'argument des recourants, selon lequel l'indication de la recourante lors de la formalisation du contrat de vente avec O.\_\_\_\_\_ résulte d'une erreur (cf. mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. II, p. 19; mémoire de triplique du 30 juin 2016, p. 4), paraît hautement invraisemblable. Ce d'autant plus qu'il ressort du fax adressé au recourant par S.\_\_\_\_\_ en date du 26 novembre 2004 (pièce AFC n° 11 jointe aux mémoires de duplique du 18 avril 2016) 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 des deux autres sociétés du recourant (X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_; cf. ég. à cet égard pièce AFC n° 12 jointe aux mémoires de duplique du 18 avril 2016). Il apparaît ainsi plutôt dans ces conditions que la recourante a été constituée précisément en vue de réaliser les opérations de vente avec O.\_\_\_\_\_.

Dès lors, il s'agit en principe de retenir 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 réalisé des distributions dissimulées de bénéfice imposables (cf. consid. 3.3 vi-avant).

**8.2.2** Les recourants soutiennent toutefois que si le contrat a été signé et les factures émises au nom de la recourante, celle-ci n'a pas agi pour son propre compte, mais pour celui d'autres sociétés du groupe du recourant (cf. not. mémoire du 2 septembre 2015, p. 5 [n. marg. 9 et 10], p. 7 [sous ch. III] et p. 9 ss [sous ch. 3], en particulier p. 16; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 112 ss). Ils se réfèrent à cet égard notamment aux contrats de services conclus les 1<sup>er</sup> février 2006 et 2 avril 2007 entre, d'une part, la recourante et, d'autre part, Y.\_\_\_\_\_, respectivement X.\_\_\_\_\_ (cf. pièces recourante n° 15 et 16 = pièces recourant n° 17 et 18). Ils font en outre valoir, en substance, que les conditions commerciales des contrats d'achat et de vente garantissait le dégagement d'une marge brute importante, qui correspondait à la commission d'agent au bénéfice du recourant et de son groupe pour avoir permis à M.\_\_\_\_\_ d'opérer la vente de \*\*\* à O.\_\_\_\_\_, et que ce revenu ne devait pas revenir à la recourante, qui n'existait pas au moment de la négociation et de la conclusion du contrat d'achat et des accords d'approvisionnement de novembre 2004 (cf. not. mémoire du 2 septembre 2015, p 20 à 22 [cf. ég. p. 7 s. sous ch. III.1]; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 4 ss et 100 ss; cf. ég. à ce propos l'expertise réalisée par la société T.\_\_\_\_\_ sur requête de la recourante [pièce recourant n° 2]).

**8.2.2.1** Concernant d'abord les contrats de service invoqués, aux termes desquels (cf. ch. 2) la recourante est autorisée – 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" (traduction reprise du mémoire du 2 septembre 2015 [cf. p. 12 sous let. f]; cf. ég. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 68 et 113), il s'agit de noter qu'ils ne contiennent aucune indication précise concernant notamment la conclusion du contrat de vente et la facturation 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. Il convient également de relever que ces contrats n'existaient pas au moment de la signature, au nom de cette dernière, du contrat de vente. Il en va par ailleurs de même du procès-verbal du conseil d'administration de la société X.\_\_\_\_\_ du 2 avril 2007 invoqué par les recourants (cf. pièce recourante n° 17 = pièce recourant n° 19; mémoire de recours du 2 septembre 2015, p. 12 [let. f]; mémoire de recours du 7 septembre 2015, n. marg, 67), qui constitue au demeurant un document purement interne de la société X.\_\_\_\_\_, qui ne lie d'aucune manière la recourante.

Par ailleurs, il ressort certes du rapport CCWF du 14 avril 2015, auquel la recourante renvoie (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 12 [let. g] et p. 16), que, suite à l'échec de négociations pour l'obtention, en faveur de cette dernière, d'un statut fiscal de société de base, une demande de statut de société de services a finalement été déposée le 6 mai 2005, (cf. p. 24 et 77 ss [ch. 3.3.10.5.1 à 3.3.10.5.3]; cf. ég. mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. I, n. marg. 19 et 21), ce qui semble en outre cohérent avec le but de la société tel qu'inscrit au registre du commerce (cf. let. A ci-avant). On ne saurait toutefois en 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 (cf. pièce AFC n° 3 jointe aux mémoires de duplique du 18 avril 2016), élargissent considérablement son champ d'activité.

Dans ces circonstances et attendu que la preuve d'un rapport fiduciaire ou de représentation doit être soumise à des exigences strictes lorsqu'il s'agit de relations juridiques internationales (cf. consid. 3.4.1 ci-avant), comme c'est en l'occurrence le cas, le tribunal de céans est d'avis, contrairement à la recourante (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 16), que les documents invoqués, s'ils peuvent tout au plus avoir valeur d'indices, n'apportent en revanche pas la preuve indiscutable que les opérations de vente de \*\*\* que la recourante a conclues en son nom n'ont pas été effectuées pour son compte, mais pour celui d'autres sociétés du groupe auquel elle appartient (cf. ég. consid. 3.4.2 ci-avant).

**8.2.2.2** Il convient ensuite de noter 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, on remarquera dans ce contexte que l'art. 645 CO – qui prévoit notamment que lorsque des obligations expressément contractées au nom d'une société qui n'est pas inscrite au registre du commerce ont été assumées par elle dans les trois mois à dater de son inscription, celle-ci demeure seule engagée (cf. al. 2) – vise précisément à permettre à une société qui n'a pas encore été constituée de se préparer à exercer son activité (cf. not. CARLO LOMBARDI/CAROLINE CLEMETSON, *in* : Pierre Tercier/Marc Amstutz [édit.], Commentaire romand – Code des

obligations II, Bâle 2008, n. 1 *ad* art. 645 CO). Ainsi, c'est bien au nom de la recourante, alors en formation, qu'un compte a été ouvert auprès de la Banque G.\_\_\_\_\_, à \*\*\*, en date du 29 décembre 2004 (cf. pièce AFC n° 2 jointe aux mémoires de duplique du 18 avril 2016; pièce recourants n° 201 jointe au mémoire de triplique du 30 juin 2016). La question de l'application – contestée (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 13 s.; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 96 ss; cf. ég. mémoire de réponse de l'autorité inférieure, p. 5 s.) – de la disposition susmentionnée au cas d'espèce peut cependant demeurer ouverte.

Etant donné qu'à aucun moment une autre société du groupe B n'est apparue dans les transactions réalisées avec O.\_\_\_\_\_ sur la période considérée et dès lors que le contrat de vente a bien été conclu – et les factures émises – au nom de la recourante agissant expressément en qualité de venderesse, il serait en effet nécessaire que le prétendu mandat confié en ce sens à cette dernière repose sur une raison économique sérieuse pour que les transactions qu'elle a soi-disant effectuées pour le compte d'une tierce société soient, du point de vue fiscal, réputées réalisées par cette dernière (cf. consid. 3.4.2 ci-avant). Or tel ne serait manifestement pas le cas en l'occurrence, si l'on considère, comme le prétendent les recourants, que la recourante n'a d'une part pas participé à la négociation des contrats d'achat et de vente de \*\*\*, qui ne fut possible qu'en raison des relations et du fait des services du recourant (cf. mémoire de recours du 2 septembre 2015, p. 11 [sous let. b], 19 et 22; mémoire de recours du 7 septembre 2015, n. marg. 6 et 107 s.; mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. I, n. marg. 3), et, d'autre part, que ces contrats garantissaient, dès leur conclusion, la réalisation d'une marge bénéficiaire brute importante dont le montant dépendait uniquement du cours de cette matière (cf. mémoire de recours du 2 septembre 2015, p. 20 ss; mémoire de recours du 7 septembre 2015, n. marg. 5, 62 s. et 103 s.), de sorte que l'essentiel des prestations liées au contrat de vente avait été fourni et qu'il ne restait plus qu'à assurer un simple suivi administratif des opérations de livraison et des paiements (cf. not. mémoire du 2 septembre 2015, p. 21; mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 65, 100 et 103; mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. II, p. 9; cf. ég. consid. 3.4.2 ci-avant).

Dans la mesure où il est en outre soutenu que la recourante – dont le seul employé durant la période considérée était C.\_\_\_\_\_ (cf. rapport CCWF du 14 avril 2015, p. 69) – n'a pas établi les factures émises en son nom (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 5 [n. marg. 11] et p. 17 [sous let. a]; mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. I, n. marg. 12, et ch. II, p. 15 s.) et qu'il était au surplus sans importance, pour O.\_\_\_\_\_, de

traiter avec elle (cf. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 9 et 110; cf. ég. mémoire du 2 septembre 2015, p. 19 et 22; mémoire de réplique du 29 février 2016, ch. II, p. 14 [3<sup>e</sup> par.], p. 18 *i.f.* et p. 20 *i.f.*), tout laisserait au contraire 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 – a servi de prête-nom dans le cadre d'opérations de vente effectuées par et pour le compte d'autres sociétés du groupe B (cf. en ce sens mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 11 et 113, où il est fait état de la "mise à disposition de [la] raison sociale" de la recourante; concernant les actes juridiques "*per interpositam personam*" ou "convention de prête-nom", cf. not. ATF 117 II 290 consid. 4c, 98 V 191 consid. 2 et 85 II 97 consid. 1 et les références citées; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, chap. 1 ch. 483 s.).

Dans ces conditions, la construction juridique mise en place, consistant à opérer la vente de \*\*\* par l'interposition de la recourante, devrait de plus 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. \_\_\_\_\_. On relèvera encore, dans ce contexte, que les recourants ne sauraient être admis à invoquer, quand bien même cela serait avéré, que le revenu découlant de la conclusion simultanée des contrats d'achat et de vente de \*\*\* correspondait 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. \_\_\_\_\_. Il sied en effet de rappeler que la recourante doit bien plutôt se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'elle a choisies pour organiser ses relations (cf. consid. 3.5.1 ci-avant) de même que, le cas échéant, les apparences ainsi créées (cf. consid. 3.5.2 ci-avant). Cela vaut en particulier concernant la conclusion, au nom de la recourante, du contrat de vente de \*\*\*.

Il s'ensuit 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. consid. 3.4.2 ci-avant).

**8.2.3** Il apparaît ainsi que les opérations de vente 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 Tribunal fédéral du 26 mai 1999 précité consid. 3d), ainsi que le rôle exact qu'elle a pris dans les opérations d'achat, 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 2 septembre 2015 (cf. p. 26 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 en outre 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. 1.4.1 et 5 ci-avant). L'analyse sous l'angle du droit civil effectuée par les recourants dans leur mémoire de réplique du 29 février 2016 (cf. ch. II, let. a et b p. 10 ss) ne leur est au surplus, dans ces circonstances, d'aucun secours.

**8.2.4** Dès lors qu'il s'agit en tout état de cause de considérer que les opérations de vente 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 2 septembre 2015, p. 14 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. 3.3.4 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*.

Dans ces circonstances et en tant que le produit de la vente de \*\*\* était directement versé par O. \_\_\_\_\_ sur un compte bancaire de la société X. \_\_\_\_\_ – qui doit sans conteste être considérée comme une personne proche de la recourante au sens de la jurisprudence (cf. consid. 3.3.2 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. C ci-avant), c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable (cf. consid. 3.3.1, 3.3.2 et 3.3.3 ci-avant) et qu'elle a calculé celle-ci sur la base d'une estimation – non contestée – du bénéfice résultant des opérations d'achat et de revente (cf. décision entreprise, ch. 4.3 p. 11 s.). 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 de ce bénéfice à X. \_\_\_\_\_ constituerait la juste rétribution

accordée à la société ayant acquis un droit ferme au revenu découlant des deux contrats (cf. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 13 et 115), pas plus qu'il ne se justifie de déduire la valeur de ces contrats du montant retenu par l'autorité inférieure (cf. mémoire du 2 septembre 2015, p. 23 ss [sous ch. 6]). Partant, la cour de céans renonce, par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.4.1 et 5 ci-avant), à mettre en œuvre l'expertise requise par la recourante afin d'estimer cette valeur (cf. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 13 et 115; cf. ég. consid. 1.4.1 et 5 ci-avant).

**8.3** Compte tenu notamment du fait que la société X. \_\_\_\_\_ n'est jamais apparue dans les transactions avec O. \_\_\_\_\_, ainsi que de l'importance des montants auxquels la recourante a renoncé au profit de cette dernière, il sied enfin de constater que la prestation appréciable en argent était aisément reconnaissable comme telle pour les participants. Dans ces circonstances, les dispositions de la DPA sont applicables et la créance d'impôt anticipé ne se prescrit donc que par 7 ans à compter du jour de la remise des comptes irréguliers, selon l'art. 12 al. 4 de cette loi. Partant, le moyen tiré par les recourants de la prescription (partielle) de la créance fiscale doit être écarté (cf. consid. 8.1 *i.f.* ci-avant; cf. ég. consid. 4.1 et 4.3.1 à 4.3.3 ci-avant).

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. consid. 3.1 ci-avant), comme l'a justement prononcé l'autorité inférieure (cf. ch. 6 de la décision attaquée), sans que les recourants ne le contestent.

## **9.**

**9.1** Le recourant conteste en second lieu son assujettissement selon l'art. 12 al. 2 DPA. (cf. mémoire du 7 septembre 2015, n. marg. 116 ss). A cet égard, il fait d'abord valoir que l'application de cette disposition suppose que les éléments objectifs d'une infraction pénale soient réalisés, ce qui ne serait en l'occurrence pas le cas (cf. n. marg. 119). Le recourant considère en outre qu'il ne saurait quoi qu'il en soit être tenu à la restitution du montant d'impôt non perçu du seul fait de sa qualité de bénéficiaire ultime du groupe B (cf. n. marg. 121 ss).

## **9.2**

**9.2.1** A cet égard, il sied dans un premier temps de relever que, dans la mesure où, d'une part, la prestation appréciable en argent imposable était aisément reconnaissable comme telle par l'ensemble des participants (cf. à ce propos consid. 8.3 ci-avant) et où, d'autre part, la recourante n'a ni

déclaré, ni payé spontanément l'impôt anticipé y afférent, l'existence vraisemblable d'une soustraction fiscale doit être admise (cf. consid. 4.1 ci-avant), sans qu'il soit encore besoin de déterminer si celle-ci a été commise, ou non, intentionnellement (cf. consid. 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.

**9.2.2** 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 avantagé 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 le recourant est le bénéficiaire ultime du groupe, que ce sont en outre les services de ce derniers qui ont permis la conclusion des deux contrats et, partant, la réalisation du revenu en découlant et qu'il est au surplus établi que les montants litigieux n'ont fait que transiter sur les comptes des sociétés X.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_, pour être finalement transférés au recourant (cf. pièce recourante n° 26 et pièce AFC n° 35), il s'agit indéniablement de retenir que ce dernier est bien 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, par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.4.1 et 5 ci-avant), à des mesures d'instruction supplémentaires. Il convient dès lors 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.

## **10.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 50'000.--, sont mis à la charge des recourants, 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 et restitue le surplus de Fr. 50'000.-- à parts égales entre les recourants dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour chacun d'entre eux de communiquer un numéro de compte sur lequel ce montant pourra leur être respectivement versé. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (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.**

Les causes A-5433/2015 et A-5505/2015 sont jointes sous un seul numéro de référence (A-5433/2015).

**2.**

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

**3.**

Les recours sont rejetés.

**4.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 50'000.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par les avances de frais déjà versées, le surplus de Fr. 50'000.-- étant restitué à parts égales entre les recourants dès le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

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 :

Pascal Mollard

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). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :