



---

Cour I  
A-4347/2019

## Arrêt du 10 mars 2022

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,  
Maeva Martinez, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maîtres Alexandre Faltin et Anne Tissot Benedetto, avocats,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Demande de remboursement de l'impôt anticipé.

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

La société A. \_\_\_\_\_ SA, sise à (...), fut inscrite au registre du commerce de ce canton en date du \*\*\* (elle fut initialement constituée sous la forme d'une Sàrl dénommée (...) puis transformée en SA en date du \*\*\*). Elle a pour but, selon l'extrait du registre du commerce du canton de (...) : (...)

**B.**

La société SI. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la SI ou la SI. \_\_\_\_\_ SA), sise à (...), fut créée le \*\*\*. Dite société a pour but, selon l'extrait du registre du commerce du canton de (...) : (...). La SI. \_\_\_\_\_ SA fut détenue, depuis le \*\*\*, par un ressortissant (étranger domicilié à l'étranger) (ci-après : l'actionnaire vendeur), au travers d'une structure juridique sise au Liechtenstein, à savoir la société B. \_\_\_\_\_ SA. Selon le bilan de la SI. \_\_\_\_\_ SA au \*\*\* 2013, cette dernière avait comme principal actif un immeuble sis (...), inscrit audit bilan pour un montant de Fr. 5'135'326.50.

**C.**

**C.a** Par convention de cession d'actions du \*\*\* 2013, la société A. \_\_\_\_\_ SA acquit de la société B. \_\_\_\_\_ SA l'entier du capital-actions de la SI. \_\_\_\_\_ SA. Le prix de vente convenu par les parties fut fixé à Fr. 6'300'000.-. En sus du prix de vente, la société A. \_\_\_\_\_ SA s'engagea à reprendre la dette de l'actionnaire vendeur envers la SI. \_\_\_\_\_ SA s'élevant à Fr. 993'419.81, de sorte que le prix de vente de la SI. \_\_\_\_\_ SA s'éleva au final à Fr. 7'293'419.-.

**C.b** Le \*\*\* 2013, soit le même jour de la date de signature de la convention de cession d'actions, la société A. \_\_\_\_\_ SA vendit à la Fondation C. \_\_\_\_\_ à (...) (ci-après : la Fondation) l'immeuble détenu par la SI. \_\_\_\_\_ SA. Selon le contrat de vente, le prix arrêté par les parties s'éleva à Fr. 18'200'000.-. Suite à cette opération, la SI. \_\_\_\_\_ SA comptabilisa dans son bilan au \*\*\* 2013 un bénéfice de Fr. 12'609'673.50.

**D.**

Lors de son assemblée générale ordinaire du \*\*\* 2015, la SI. \_\_\_\_\_ SA décida de distribuer un dividende de Fr. 9'970'000.-, avec échéance fixée au \*\*\* 2015, en faveur de son actionnaire unique la société A. \_\_\_\_\_ SA. La SI. \_\_\_\_\_ SA déclara le versement de ce dividende à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) au moyen du formulaire 103 daté du \*\*\* 2015. Par formulaire 106 – daté du

même jour – la société A. \_\_\_\_\_ SA demanda à l'AFC de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une procédure de déclaration.

## **E.**

**E.a** Après divers échanges entre les parties, l'AFC informa la société A. \_\_\_\_\_ SA, par courrier du \*\*\* 2016, de son refus d'appliquer la procédure de déclaration au motif qu'il apparaissait que la situation était constitutive d'une évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21).

**E.b** Suite au refus de l'AFC d'appliquer la procédure de déclaration, la société A. \_\_\_\_\_ SA s'acquitta, en date du \*\*\* 2016, du montant de Fr. 3'489'500.-, à titre d'impôt anticipé (soit 35% de Fr. 9'970'000.-). Les intérêts moratoires de Fr. 95'961.25 furent payés le \*\*\* 2016.

## **F.**

Par formule 25 du \*\*\* 2016, la société A. \_\_\_\_\_ SA déposa une demande de remboursement de l'impôt anticipé auprès de l'AFC. Par courrier du \*\*\* 2016, cette dernière refusa d'y donner suite, considérant que les conditions d'une évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA étaient réalisées en l'espèce.

## **G.**

**G.a** Après plusieurs échanges entre les parties, l'AFC rejeta formellement la demande de remboursement de l'impôt anticipé par décision du 18 octobre 2017. A l'appui de son refus, l'autorité inférieure précisa que la situation en cause était constitutive d'une évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA et décida ce qui suit :

« La demande déposée par la société A. \_\_\_\_\_ SA, (...), du \*\*\* 2016 au moyen de la formule 25 (numéro \*\*\*), afin d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé d'un montant de CHF 3'489'500.- perçu sur le dividende versé par SI. \_\_\_\_\_ SA (échéance du \*\*\* 2015) de CHF 9'970'000.- est rejetée. »

**G.b** Par acte du 17 novembre 2017, la société A. \_\_\_\_\_ SA forma réclamation contre cette décision. Elle conclut au remboursement de l'impôt anticipé et des intérêts moratoires y relatifs, dont elle s'était déjà acquittée, en alléguant en substance que la situation en cause n'était pas constitutive d'une évasion fiscale.

**H.**

**H.a** Par décision sur réclamation du 26 juin 2019, l'AFC rejeta la réclamation du 17 novembre 2017 déposée par la société A. \_\_\_\_\_ SA et confirma son refus au remboursement de l'impôt anticipé de Fr. 3'489'500.- perçu sur le dividende de Fr. 9'970'000.- versé par la SI. \_\_\_\_\_ SA.

A l'appui de son refus, l'autorité inférieure exposa en substance que les conditions de l'évasion fiscale étaient réalisées au sens de l'art. 21 al. 2 LIA. Elle précisa que l'aliénation de l'immeuble, principal actif de la SI. \_\_\_\_\_ SA, suivi de la distribution le \*\*\* 2015 d'un dividende de Fr. 9'970'000.- correspondant à la totalité des liquidités provenant de cette vente, avaient conduit à une liquidation de fait de la SI. \_\_\_\_\_ SA. La connexité temporelle entre l'achat des titres de la SI, la vente de l'immeuble détenu par cette dernière (intervenues le même jour ; cf. let. C ci-avant) suivi de la distribution du dividende de Fr. 9'970'000.- faisait naître une présomption d'évasion fiscale que la réclamante n'avait pas réussi à renverser. Elle retint que le processus mis en place avait permis de liquider la SI. \_\_\_\_\_ SA dans le chef de la société A. \_\_\_\_\_ SA, évitant ainsi au vendeur étranger le paiement de l'impôt anticipé (« liquidation remplaçante »). Elle conclut que le procédé ordinaire aurait dû être l'achat de l'immeuble par la réclamante, suivi de la liquidation de la SI. \_\_\_\_\_ SA par son actionnaire domicilié à (l'étranger) afin de procéder finalement à la distribution d'un dividende de liquidation.

**H.b** Par recours du 27 août 2019, la société A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la requérante) a déféré cette décision sur réclamation devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut, principalement, à l'admission du recours au fond ainsi qu'à la réformation de la décision entreprise en ce sens que l'impôt anticipé acquitté de Fr. 3'489'500.-, de même que les intérêts moratoires de Fr. 95'961.25 doivent lui être remboursés. Subsidiairement, elle conclut à la réformation de la décision entreprise en ce sens que l'impôt anticipé acquitté de Fr. 3'489'500.- doit lui être remboursé au moins à concurrence de Fr. 1'994'000.-. Plus subsidiairement, elle conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause auprès de l'autorité inférieure pour complément éventuel et nouvelle décision dans le sens des considérants.

La requérante argue en substance que les conditions de l'évasion fiscale ne seraient pas réalisées dans le cas d'espèce. Selon elle, les deux opérations en cause, à savoir l'achat des titres de la SI suivi, le jour même, de la vente de l'immeuble détenu par cette dernière constitueraient deux opérations distinctes malgré leur connexité temporelle. Cette vente résulterait

du hasard – dès lors que la recourante avait l'intention initiale de conserver l'immeuble en cause – et s'expliquerait en raison de la magnifique opportunité qu'elle constituait en raison des conditions proposées spontanément par la Fondation acquéreuse. La recourante réfute la position de l'AFC selon laquelle le procédé ordinaire aurait dû être l'achat de l'immeuble par la recourante suivi de sa liquidation par son actionnaire domicilié à (l'étranger) pour procéder finalement à la distribution d'un dividende de liquidation. Selon elle, une liquidation de la SI par l'actionnaire vendeur aurait constitué un processus lourd et complexe alors que la cession de participations aurait l'avantage de la simplicité. Elle en conclut que le procédé choisi s'expliquerait économiquement et ne viserait à aucun moment une économie d'impôt.

**I.**

Par réponse du 31 octobre 2019, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours déposé le 27 août 2019 par la recourante. Pour le reste, elle a confirmé sa position telle qu'exposée à la lettre H.a ci-avant.

**J.**

Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 20 novembre 2019, la recourante a fait parvenir de nouvelles observations. L'AFC y a répondu par courrier du 20 décembre 2019.

**K.**

En date du 19 octobre 2021, la recourante a fait parvenir une nouvelle fois des observations spontanées en se référant à une jurisprudence récente rendue par le Tribunal fédéral (arrêt du TF 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021) et qui viendrait appuyer sa position. Par courrier du 19 novembre 2021, l'AFC a répliqué que l'arrêt en question postulait la nécessité de procéder à un examen approfondi des conditions de l'évasion fiscale, ce que l'AFC soutenait avoir justement fait. La recourante a réitéré les éléments essentiels de sa position dans des dernières observations spontanées du 16 décembre 2021.

Pour autant que de 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), celui-ci connaît, conformément à 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le TAF est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

**1.2** Selon l'art. 42 LIA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. En l'occurrence, l'AFC a rendu une première décision le 18 octobre 2017. Celle-ci a été contestée par la recourante, d'où il est résulté la décision sur réclamation ici querellée. La compétence fonctionnelle du Tribunal est ainsi respectée.

En outre, le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA) et la recourante dispose de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

**2.**

**2.1** La recourante 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).

**2.2** 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 (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (voir art. 12 PA, malgré l'art. 2 al. 1 PA évoqué plus bas [consid. 2.4]).

**2.3** Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo* ; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). 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 (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêts du TAF A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.3, A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3).

**2.4** La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA ; art. 52 PA ; arrêt du TF 2C\_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). Ce devoir existe pleinement devant le TAF, soit en procédure de recours contentieuse (malgré l'art. 2 al. 1 PA ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.2 [citant le message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383, 1397], A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 2.3 ; voir aussi arrêt du TF 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1). Le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement les faits pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3, A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

D'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit. Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.1, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend. C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (voir art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d, 102 Ib 97 consid. 3 ; arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

**2.5** En procédure administrative, un fait est en principe tenu pour établi lorsque le juge a pu se convaincre de la vérité d'une allégation (preuve

stricte). Dans certains cas, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante (arrêt du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3). Le juge retiendra alors, parmi plusieurs présentations des faits, celle qui lui apparaît comme la plus vraisemblable. Cet allègement du degré de la preuve est justifié par la difficulté d'accéder aux moyens de preuve, de sorte que l'on se trouve à cet égard pour ainsi dire en état de nécessité (ATF 139 II 451 consid. 2.3.2 ; arrêts du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2, 2C\_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié dans ATF 139 II 384). Un tel état de nécessité en matière de preuve se rencontre lorsque, par la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée, en particulier si les faits allégués par la partie qui supporte le fardeau de la preuve ne peuvent être établis qu'indirectement et par des indices (ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; voir aussi arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2). L'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.3).

**2.6** Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, art. 19 PA et art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2, arrêt du TF 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

**2.7** Une fois les investigations requises terminées, et 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 (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2, arrêt du TF 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2). 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 (ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa, arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3).

En revanche, lorsque l'autorité de recours 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 disposition spéciale, 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 (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.2, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.4.2).

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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3, arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4).

**2.8** Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884//2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3 ; voir aussi arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.4).

### **3.**

**3.1** La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 132 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération

suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101] ; art. 1 al. 1 LIA), qui est remboursé pour autant que les conditions légales (cf. consid. 3.6 ci-dessous) soient remplies (arrêt du TF 2C\_333/2007 du 22 février 2008 consid. 5.1). 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 bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (ATF 141 II 447 consid. 2.1, arrêt du TF 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 3.1, A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1).

**3.2** L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié (ou y a, ou non, son siège) en Suisse. Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire ; il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé. Dans le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt (voir art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA), sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (ATF 141 II 447 consid. 2.2 ; arrêts du TF 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1, 2C\_818/2011 du 18 janvier 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1, A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4 ; VINCENT BERGER, La procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé dans le contexte international, in : *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]* 2015 II 513 ss, p. 515 et 522).

**3.3** L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit (lorsque l'obligation fiscale ne peut pas être exécutée par la procédure de déclaration, voir art. 11 al. 1 et 20 LIA) déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt ; c'est lui qui supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt ; ces obligations incombent au débiteur de la prestation (arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1 ; THOMAS JAUSSE, in : *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2<sup>e</sup> éd., 2012, n° 6 ad art. 10).

**3.4** 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 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. ; art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'art. 20 al. 1 OIA est conforme à la loi (ATF 115 Ib 274 consid. 9a, 110 Ib 321 consid. 3).

L'impôt anticipé s'élève à 35% de la prestation imposable pour les revenus de capitaux mobiliers (art. 13 al. 1 let. a LIA ; ATF 141 II 447 consid. 2.1, arrêt du TF 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1).

### **3.5**

**3.5.1** Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA) et se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile où elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA).

**3.5.2** L'impôt anticipé sur les « autres revenus de capitaux mobiliers » échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA). L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (PFUND, op. cit., n° 1.1 ad art. 16). La notion d'échéance de l'impôt anticipé au sens de l'art. 16 LIA doit dès lors être distinguée de la notion d'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 LIA qui fait naître la créance fiscale (arrêt du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.4.3). Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, 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 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 [RS 642.212]). L'art. 16 LIA vaut également s'agissant des prestations imposables pour lesquelles la créance d'impôt anticipée est en règle générale exécutée par le biais de la procédure de déclaration (arrêt du TAF A-1507/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.5.5).

### **3.6**

**3.6.1** Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est soumis à la réalisation des critères des art. 21 ss LIA (voir notamment les art. 29 ss et 48 ss LIA), à savoir les conditions suivantes : 1) D'après l'art. 21 al. 1 let. a

LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenus à sa charge par le débiteur s'il avait – à l'échéance de la prestation imposable – le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. 2) Si l'ayant droit est une personne physique, elle doit en outre être domiciliée en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA) ; s'il s'agit d'une personne morale, elle doit à cette même échéance y avoir son siège (art. 24 al. 2 LIA). 3) Toutefois, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éviter un impôt (art. 21 al. 2 LIA). 4) La personne morale qui ne comptabilise pas régulièrement (*ordnungsgemäss*) comme rendement un revenu grevé de l'impôt anticipé perd le droit au remboursement de l'impôt déduit de ce revenu (art. 25 LIA). 5) Enfin, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 32 al. 1 LIA ; arrêt du TF 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.3 ; BERGER, op. cit., p. 515 et 519 s.).

Selon le Tribunal fédéral, d'une manière générale, la question de l'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA se pose dès qu'une personne domiciliée à l'étranger – pour laquelle l'impôt anticipé correspond à une charge fiscale définitive – vend ses droits de participation dans une société suisse en vue de sa prochaine liquidation à une personne physique domiciliée en Suisse ou à une personne morale dont le siège est en Suisse afin d'obtenir néanmoins le remboursement de l'impôt anticipé (ATF 147 II 338 consid. 3.3 ; arrêts du TF 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 6 3.2 et 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2019 consid. 3.6.1 [confirmé par l'arrêt précité du TF 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018] ; voir aussi MAJA BAUER-BALMELLI, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 59 ss et 45 ad art. 21 ; MAJA BAUER-BALMELLI, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 162 ss). Plus particulièrement, la présomption d'une évasion fiscale en cas de remboursement de l'impôt anticipé résulte essentiellement, d'une part, du transfert à titre onéreux de valeurs patrimoniales ou de droits à des rendements soumis à l'impôt anticipé d'un étranger (ou d'un fraudeur suisse) à un contribuable suisse et, d'autre part, de la proximité en temps de ce transfert avec un flux financier important intervenant ultérieurement et d'un financement inhabituel pour l'acquisition des valeurs patrimoniales en cause, respectivement des droits au rendement concerné. Il faut ainsi une connexion claire entre le transfert et le rendement soumis à l'impôt anticipé (cf. arrêt du TAF A-1521/2006 du 5 juin 2007 consid. 6.1 et les références citées [confirmé par arrêt du TF 2C\_333/2007 du 22 février

2018]). Toutefois, lorsque le critère de connexité temporelle est rempli, celui-ci ne conduit qu'à une présomption réfragable d'évasion fiscale. Cette présomption peut donc être renversée s'il est rendu vraisemblable que cette connexité temporelle n'a pas été mise en place dans le seul but d'économiser des impôts (cf. consid. 3.6.2 ci-après ; ROBERT DANON, « Share deals » et évasion fiscale en matière de remboursement de l'impôt anticipé – Analyse critique de la jurisprudence et de la pratique administrative, in : *Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht [GesKR] 2010 S. 199, 203*).

**3.6.2** Il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôts possible. L'économie d'impôt est ainsi admise par la jurisprudence (OBERSON, op. cit., § 4 n° 20 ; ROBERT DANON, Cession transfrontalière de droits de participations: distinction entre évasion fiscale, « treaty » et « rule shopping », in : Glauser [éd.], *Evasion fiscale – Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale*, 2010, p. 113 ss, p. 121 ; arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.5.1), sous réserve en particulier d'un cas d'évasion fiscale (ATF 102 Ib 151 consid. 3b).

L'existence d'une évasion fiscale en lien avec l'impôt anticipé (art. 21 al. 2 LIA) ne doit être envisagée que si les conditions justifiant le remboursement en vertu de la loi sont réunies (ATF 142 II 9 consid. 4).

Cela précisé, selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale : 1) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (élément dit objectif), 2) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée (élément dit subjectif), et 3) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (élément dit effectif). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 147 II 338 consid. 3.1, 142 II 39 consid. 4.2, 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêts du 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.5 et 2C\_597/2016 du 10 août 2017 consid. 6 ; arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2019 consid. 3.6.2 [confirmé par l'arrêt précité du TF 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018]). Une fiction de fait (*Sachverhaltsfiktion*) est ainsi retenue lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies (arrêt du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 10.2 ; DANON, op. cit., p. 113 ss et p. 121 s.).

Le caractère abusif se concrétise notamment par le fait qu'un assujetti invoque une disposition légale pour régler une situation ou un état de fait que le législateur n'a absolument pas entendu appréhender dans la norme en question, respectivement pour obtenir des avantages fiscaux contraires aux buts couverts par la disposition légale invoquée (arrêt du TF 2C\_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.5 s.). On peut relever aussi que l'élément subjectif a son importance, à mesure que l'assujetti peut rendre vraisemblable des circonstances particulières, qui l'ont déterminé à choisir cette forme plutôt qu'une autre, sans avoir eu pour autant la volonté d'éluider l'impôt (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 4.1).

**3.7** L'obligation fiscale est exécutée, soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA), lorsqu'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (art. 20 al. 1 LIA ; arrêts du TF 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.4.1 et 2C\_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 2.1).

**3.8** Le bilan commercial est en principe déterminant également en droit fiscal ; les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, sous réserve de règles correctrices spécifiques de droit fiscal (principe de la déterminance ; *Massgeblichkeitsprinzip* ; ATF 132 I 175 consid. 2.2, arrêt 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (PIERRE-MARIE GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 71 ss et 96). L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit (arrêt 2C\_741/2011 du 19 janvier 2012 consid. 2.3). Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ainsi réintégrés dans le bénéfice imposable, notamment les distributions dissimulées de bénéfices et les avantages sous forme de prestations appréciables en argent qu'une société accorde à un actionnaire ou à une personne proche, alors qu'elle ne les aurait pas consentis à des tiers (arrêts du TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4, 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.2).

#### 4.

En l'espèce, le litige porte sur la question du remboursement de l'impôt anticipé de Fr. 3'489'500.- prélevé sur le dividende brut de Fr. 9'970'000.- que la SI. \_\_\_\_\_ SA a versé à son actionnaire unique, à savoir la recourante. Dans ce contexte, la Cour de céans rappelle que l'autorité inférieure a refusé ledit remboursement au motif que les conditions de l'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA seraient remplies. La recourante réfute quant à elle la position de l'AFC. Afin de trancher le présent litige, la Cour examinera successivement chacune des conditions de l'évasion fiscale au regard de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce ainsi que des griefs matériels invoqués par la recourante dans la mesure de leur pertinence (cf. consid. 5 ci-après).

#### 5.

##### 5.1

**5.1.1** Concernant la première condition de l'évasion fiscale (élément dit objectif), le Tribunal de céans relève ce qui suit. En l'occurrence, l'autorité inférieure a retenu que le procédé adopté par les intéressés était insolite, inapproprié ou étrange. A cet égard, il est rappelé que, par contrat de cession du \*\*\* 2013, l'intégralité des actions de la SI. \_\_\_\_\_ SA ont été vendues à la recourante par son unique actionnaire domicilié à l'étranger pour la somme de 6'300'000.- plus une reprise de dette de l'actionnaire vendeur envers la SI de Fr. 993'419.85, soit au total Fr. 7'293'419.- (cf. let. C.a de la partie « Faits » ci-avant). Ce même jour, la SI. \_\_\_\_\_ SA a cédé son principal actif – à savoir un immeuble pour un montant de Fr. 18'200'000.- (cf. let. C.b de la partie « Faits » ci-avant). Les liquidités obtenues de cette vente n'ont pas été réinvesties mais ont servi au versement d'un dividende de Fr. 9'970'000.- en date du \*\*\* 2015. L'autorité inférieure a ainsi retenu que le procédé tel que décrit ci-dessus était insolite, inapproprié ou étrange. A l'appui de sa position, elle avance que la vente de l'immeuble du \*\*\* 2013 aurait lancé la liquidation de fait de la SI. \_\_\_\_\_ SA, laquelle se serait achevée par la distribution de dividendes du \*\*\* 2015. La connexité temporelle entre la cession des participations et la liquidation de la SI. \_\_\_\_\_ SA emporterait une présomption d'évasion fiscale que la recourante n'aurait pas réussi à renverser (cf. consid. 3.6.1 ci-avant).

**5.1.2** En l'espèce, la recourante ne conteste pas la connexité temporelle retenue par l'AFC – ni même que la vente de l'immeuble ait conduit à la liquidation de fait de la SI. \_\_\_\_\_ SA. Toutefois, afin de prouver que la situation en cause ne serait pas insolite, inappropriée ou étrange, la recourante tente de démontrer qu'elle n'avait nullement l'intention (initiale) de

vendre l'immeuble en cause de sorte que – malgré leur connexité temporelle – l'achat des participations et la vente de l'immeuble constitueraient deux opérations distinctes. Dans ce contexte, elle précise que la Fondation – avec laquelle elle aurait déjà conclu des opérations commerciales antérieures aux faits de la présente cause – l'aurait approchée spontanément au \*\*\* 2013 et lui aurait fait part d'une offre d'achat pour l'actif sous-jacent à un prix très intéressant. Ainsi, la vente de l'immeuble relèverait d'une « simple coïncidence », respectivement d'une « magnifique opportunité ». De plus, cette vente s'inscrirait dans une logique économique dès lors que la recourante serait active dans le domaine de l'immobilier. A l'appui de ses dires, la recourante produit une attestation de la Fondation confirmant ses allégations.

**5.1.3** Le Tribunal relève qu'il est fortement curieux que la vente de l'immeuble soit intervenue le même jour que la signature de la cession des participations de la SI. Cet élément, qui ne saurait que difficilement relever de la coïncidence comme l'allègue la recourante, laisse penser que cette dernière ne souhaitait s'engager à reprendre les participations de la SI qu'à condition de pouvoir revendre immédiatement l'immeuble sous-jacent. Ce soupçon est renforcé par son allégation selon laquelle : « Quant à la vente ultérieure de l'immeuble sous-jacent, la société recourante ne disposait d'aucun engagement écrit de la part de la Fondation avant la vente effective. Celle-ci aurait en effet pu renoncer en toute (recte : tout) temps à l'acquisition de l'immeuble. Aussi, la société recourante assumait-elle le **risque** de ne pas vendre l'immeuble à la Fondation et de le conserver dans son patrimoine comme telle était sa volonté première » (mise en gras ajoutée ; cf. mémoire de recours du 27 août 2019, p. 24). Ces affirmations laissent ainsi supposer qu'en faisant intervenir les deux opérations le même jour, la recourante a souhaité limiter le *risque* de ne pas vendre l'immeuble en question – ce qui vient ainsi remettre en cause son allégation contradictoire selon laquelle elle souhaitait en réalité conserver ledit bien immobilier.

**5.1.4** Au surplus, la Cour de céans relève que l'attestation produite par la recourante ne lui est d'aucun secours pour démontrer que sa réelle intention n'était pas de vendre l'immeuble détenu par la SI. Premièrement, cette attestation est datée du \*\*\* 2017, soit postérieurement aux faits litigieux, ce qui vient relativiser sa force probante (cf. arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.5 et les références citées [confirmé par arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; cf. bordereau de pièces du recours du 27 août 2019, pièce 14). De plus, il ressort notamment de cette attestation que « après discussion (la recourante) nous a in-



diqué être sur le point de faire l'acquisition d'un actif qui pourrait nous intéresser, mais que (la recourante) souhaitait conserver dans son patrimoine. Après négociation avec (la recourante) et au vu de notre intérêt à cette acquisition, (la recourante) a consenti à nous vendre l'actif précité ». Le Tribunal de céans note qu'il paraît étrange que la recourante ait fait mention à la Fondation de sa future acquisition de la SI alors qu'elle ne souhaitait en réalité point vendre l'immeuble sous-jacent. A tout le moins, il ne peut être exclu que de telles allégations fassent partie d'un procédé de négociation en vue d'augmenter le prix de vente de l'immeuble dès lors que la Fondation – qui recherchait activement à acquérir un bien immobilier selon ses dires – a eu l'impression que la recourante lui faisait une faveur en lui cédant un immeuble qu'elle ne souhaitait initialement pas vendre.

Il convient en outre de souligner qu'il ressort du contrat de vente conclu entre la SI. \_\_\_\_\_ SA et la Fondation qu'il était convenu que le prix de vente s'effectue en deux tranches et qu'une première tranche de Fr. \*\*\* soit réglée par l'acquéreur préalablement à la cession d'actions de la SI. \_\_\_\_\_ SA ayant eu lieu le \*\*\* 2013 (cf. Bordereau de pièces du recours du 27 août 2019, pièce 11, p. 16 s.). Comme le relève l'autorité inférieure, le fait que des démarches concrètes aient eu lieu entre la recourante et la Fondation avant la cession des participations de la SI vient appuyer le fait que la réelle intention de la recourante n'était pas de conserver l'immeuble en cause mais bien de le revendre.

Compte tenu de ce qui précède, les arguments soulevés par la recourante ne convainquent pas la Cour de céans sur son intention initiale de conserver l'immeuble en cause. Cette vente qui semble selon toute vraisemblance avoir été « pré-programmée » laisse ainsi apparaître une connexité temporelle claire entre la cession des participations de la SI et son appauvrissement, de sorte que la présomption de l'évasion fiscale doit être retenue. Cette présomption étant réfragable (cf. consid. 3.6.1 ci-avant), il convient encore au Tribunal d'examiner si les autres arguments soulevés par la recourante sont susceptibles d'exclure le caractère insolite de l'opération en cause et ainsi renverser ladite présomption (cf. consid. 5.1.5 ci-après).

### **5.1.5**

**5.1.5.1** La recourante réfute la position de l'AFC selon laquelle elle aurait été exclusivement intéressée à entrer en possession de l'immeuble (« *asset deal* ») pour le revendre immédiatement et non pas à l'acquisition de la SI pour en exploiter l'immeuble (« *share deal* »). Dans son argumentaire, elle ne précise toutefois pas de manière convaincante pour quelle raison

elle a procédé à un *share deal* plutôt qu'un *asset deal*. En effet, elle mentionne que : « [...] le vendeur actionnaire a souhaité vendre ses participations dans la SI. \_\_\_\_\_ SA après plus de \*\*\* ans de détention. La manière la plus simple d'atteindre ce but était précisément de vendre ses participations à un tiers intéressé. Ce procédé est pour le moins le plus simple et le plus approprié, tant d'un point de vue juridique qu'économique, dans le cas d'espèce » (cf. mémoire de recours du 27 août 2019, p. 23). De toute évidence, cette allégation – qui pourrait s'apparenter à un lapsus révélateur – ne permet d'écarter le caractère insolite de l'opération en cause.

**5.1.5.2** Dans un autre argument, la recourante avance que – contrairement à ce que prévoit la jurisprudence (cf. arrêt du TF du 3 octobre 1980 in : Archives, vol. 50 p. 145 et RDAF 1982 34) et la Notice de l'AFC du 1<sup>er</sup> mars 2000 relative à la liquidation (totale ou partielle) de sociétés immobilières dans le cadre des dispositions visant les liquidations de sociétés immobilières intervenues jusqu'au 31 décembre 2003 (ci-après : la Notice de l'AFC) – le vendeur actionnaire ne disposait pas de réserves ouvertes distribuables importantes au moment de la vente de ses participations. Elle en conclut que mise à part la connexité temporelle entre l'achat des actions de la SI et la vente de l'immeuble sous-jacent, il n'existerait aucun autre indice pour retenir une prétendue évasion fiscale dans le cas d'espèce.

Comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, la Notice de l'AFC dont fait référence la recourante n'est actuellement plus en vigueur. De plus, celle-ci concernait la phase de perception de l'impôt anticipé et non celle du remboursement comme dans le cadre de la présente cause. Partant, le Tribunal de céans n'examinera pas l'argument soulevé ici par la recourante sous l'angle de cette notice.

Au regard de la jurisprudence précédemment citée, il est vrai que les cas d'évasion fiscale supposent l'existence d'une charge fiscale latente en raison de réserves. En l'occurrence, il ressort des pièces du dossier que la SI. \_\_\_\_\_ SA disposait de réserves ouvertes de Fr. 546'102.- ainsi que de réserves latentes relatives à l'immeuble au moment du transfert des participations. En effet, celui-ci figurait au bilan au \*\*\* 2013 pour une valeur de Fr. 5'135'326.50 et a été donc cédé pour le prix d'achat des actions de la société, soit Fr. 7'293'419.-. (cf. Bordereau de pièces du recours du 27 août 2019, pièce 4). En l'occurrence, il est précisément reproché aux intéressés d'avoir mis en place un procédé permettant à l'actionnaire vendeur de liquider sa SI – ce qui constitue l'un des cas de réalisation de réserves latentes – tout en évitant de devoir payer l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation. Le mode opératoire a ainsi permis de transformer les réserves

latentes relatives à l'immeuble en un bénéfice en capital. Ces dernières ont d'ailleurs été distribuées par le versement d'un dividende de Fr. 9'970'000.- à la recourante domiciliée en Suisse qui aurait – si le procédé mis en cause avait été accepté (cf. consid. 5.3 ci-après) – ainsi obtenu le remboursement de l'impôt anticipé dû sur cet excédent de liquidation. Compte tenu de ce qui précède, la Cour de céans ne saurait retenir l'absence d'une charge fiscale latente dans le cas d'espèce, de sorte que l'argument de la recourante est rejeté.

**5.1.5.3** Enfin, la recourante avance que l'ancien actionnaire de la SI. \_\_\_\_\_ SA ignorait tout du projet de vente de l'immeuble. Le procédé n'aurait dès lors pas été mis en place afin de favoriser l'actionnaire vendeur et ainsi éluder l'impôt qui aurait été dû par ce dernier.

Le Tribunal note que, dans son mémoire de recours, la recourante mentionne avoir estimé que l'immeuble pouvait être valorisé à Fr. 15'000'000.- environ en tant que prix de revient (prix d'achat des titres, majoré du remboursement de l'hypothèque et de l'impôt latent sur le bénéfice), par ailleurs prix de marché en 2013 (cf. mémoire de recours du 27 août 2019, p. 22). Plus haut dans son recours, elle précise que le prix convenu pour l'achat des parts de la SI a été fixé à Fr. 6'300'000.- tenant compte de la valeur comptable et vénale des actifs – à savoir l'immeuble en cause – et donc des réserves latentes qui en résultaient, ainsi que de la reprise de la dette de l'actionnaire vendeur d'un montant de Fr. 993'419.81 au \*\*\* 2013 (mémoire de recours du 27 août 2019, p. 5), soit un prix de vente total de Fr. 7'293'419.-. Il apparaît ainsi que la SI a été cédée à un prix en-dessous de sa valeur réelle. Cet élément laisse supposer qu'au travers du procédé mis en place, le vendeur a été en mesure d'économiser une charge définitive d'impôt anticipé qui aurait diminué son bénéfice de liquidation s'il avait procédé lui-même à la liquidation de sa SI. Il ne peut ainsi être écarté que le prix de vente de la SI ait été fixé en-dessous de sa valeur en raison de la prise en compte de l'économie d'impôt réalisée grâce à l'intervention de la recourante. Cette position est renforcée par un élément figurant au dossier. En effet, la recourante mentionne dans son mémoire de recours que : « [...] en 2013, le détenteur de la SI. \_\_\_\_\_ SA souhaita réaliser son investissement et se dessaisir de sa participation. Il prospecta en ce sens par l'intermédiaire de professionnels qu'il approcha en Suisse [...]. Compte tenu de ses activités dans le domaine immobilier, la Recourante eut connaissance de la mise sur le marché de la SI. \_\_\_\_\_ SA et reçut à cet égard une première plaquette de vente en lien avec la vente du capital-actions de la SI, produite sous Annexe 6ter. La Recourante s'était alors montrée intéressée par une éventuelle acquisition de la SI. \_\_\_\_\_ SA. Toutefois, à

l'époque, la Recourante n'avait pas donné suite à l'offre reçue, considérant que le prix des titres était surévalué (Fr. 7'000'000 + reprise de l'hypothèque pour Fr. 5'500'000 + commission acheteur de Fr. 500'000). » (cf. mémoire de recours du 27 août 2018, p. 4). Bien que la recourante fasse mention du terme « à l'époque », il ressort de l'annexe 6ter que les plaquettes de vente sont datées du \*\*\* 2013. La vente étant intervenue le \*\*\* 2013, le Tribunal relève qu'il est ainsi fort étonnant que le prix de vente de la SI. \_\_\_\_\_ SA ait diminué presque de moitié en quelques mois. Comme mentionné ci-avant, cet élément laisse penser que suite aux négociations entre l'actionnaire vendeur et la recourante, le prix de vente a été fixé par les parties en tenant compte de l'économie d'impôt anticipé dont pouvait bénéficier l'actionnaire vendeur grâce au procédé mis en place par les intéressés. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal de céans ne saurait retenir l'argument de la recourante selon lequel l'actionnaire vendeur ignorait tout du projet de vente de l'immeuble subséquent et que le procédé n'aurait dès lors pas été mis en place afin de le favoriser et ainsi éluder l'impôt dont il aurait dû s'acquitter.

**5.1.5.4** Au vu de tout ce qui précède, la Cour de céans constate qu'il découle de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce que le procédé choisi paraît dans son ensemble comme étrange et inadapté au but poursuivi, de sorte qu'il y a lieu de retenir que la première condition de l'évasion fiscale est remplie.

**5.2** Il convient dans un deuxième temps à la Cour de céans d'examiner si le choix du procédé en cause a été choisi dans le seul but d'économiser des impôts (critère subjectif). Cette deuxième condition de l'évasion fiscale étant connexe à la première, il faut retenir que le choix en cause a été fait abusivement dans le but d'économiser une charge définitive d'impôt anticipé de 35%, qui aurait été due si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée. Par ailleurs, il n'existe subjectivement aucune justification à la manière de procéder mise en place. Afin de démontrer que le choix n'a pas été fait abusivement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée, la recourante se contente de répéter ses arguments selon lesquels les deux opérations en cause – à savoir la cession des actions de la SI et la vente de l'immeuble sous-jacent – seraient distinctes l'une de l'autre, que l'actionnaire vendeur ignorait tout de la volonté de la recourante de vendre l'immeuble, que la volonté de ce dernier était uniquement de se dessaisir de ses actions et que la vente de l'immeuble à la Fondation s'inscrirait dans une logique économique en raison de son domaine d'activité. Néanmoins, la recourante soulève tout de même un nouvel argument selon

lequel l'impôt anticipé aurait été remboursé à la Fondation acquéreuse de l'immeuble si elle avait elle-même acquis les actions de la SI, puis procédé à la liquidation de la société avec transfert de l'immeuble en sa faveur. Elle en conclut que la position adoptée par l'AFC dans le cadre de la présente cause conduirait à une inégalité de traitement prohibée par le droit (pour une définition de la notion, voir par ex : ATF 142 I 195 consid. 6.1 avec les références citées). La recourante prétend que, toute chose égale par ailleurs, si la Fondation avait acquis la SI puis transféré l'immeuble, l'AFC n'y aurait pas vu d'évasion fiscale. L'argument peut être rejeté déjà au motif que, s'agissant d'appliquer la théorie de l'évasion fiscale, chaque élément du dossier est déterminant et que la situation d'une fondation (...) est différente à cet égard. En outre, c'est bien la vente du principal actif de la SI à un tiers et la distribution d'un dividende subséquent qui est ici constitutif de l'évasion fiscale, de telle sorte qu'une comparaison avec un cas sans vente à un tiers n'est pas pertinente. Partant, la Cour de céans n'examinera pas plus en avant l'argument soulevé ici par la recourante.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que la forme juridique choisie a été opérée abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée. Partant, l'élément subjectif d'une évasion fiscale est également donné.

**5.3** Finalement, pour l'élément effectif (troisième condition de l'évasion fiscale) – à savoir que le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale – la Cour de céans relève ce qui suit.

L'autorité inférieure a considéré, à juste titre, que le procédé ordinaire aurait dû être l'achat de l'immeuble par la recourante suivi de la liquidation de la SI par l'actionnaire domicilié à (l'étranger) afin de procéder finalement à la distribution d'un dividende de liquidation soumis à l'impôt anticipé dans son propre chef. Si ce mode opératoire avait été respecté, la distribution relative à l'excédent de liquidation aurait entraîné pour l'actionnaire vendeur une charge d'impôt anticipé définitive s'élevant à tout le moins à 15% en application de la CDI CH(...), et au plus à 35% (cf. consid. 5.4 ci-après). Or, au moment de la distribution de dividendes, correspondant au moment de l'échéance du dividende, les actions de la SI étaient détenues par la recourante domiciliée en Suisse. Conformément au droit interne, cette dernière aurait pu obtenir le remboursement de l'impôt anticipé si elle n'avait pas mis en place une situation permettant d'éluder l'impôt (cf. consid. 3.6.1 ci-avant). Ainsi, il apparaît de manière claire que le procédé mis

en place aurait permis une notable économie d'impôt pour le vendeur des actions domicilié à l'étranger dans la mesure où il aurait été accepté par l'autorité fiscale. Le Tribunal de céans précise qu'il est sans importance de savoir si l'économie d'impôt est réalisée par le vendeur ou par l'acquéreur (cf. ATF du 11 décembre 1981 in : Archives, vol. 50 p. 583 et RDAF 1982 267, p. 271). Partant, il y a lieu de considérer que la troisième et dernière condition de l'évasion fiscale est remplie.

**5.4** Les trois conditions de l'évasion fiscale étant remplies, il faut en revenir aux conséquences juridiques. L'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par la recourante mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés. En l'espèce, il est rappelé que l'autorité inférieure a retenu, à juste titre, que le procédé ordinaire aurait dû être l'achat de l'immeuble par la recourante suivi de la liquidation de la SI par l'actionnaire domicilié à (l'étranger) afin de procéder finalement à la distribution d'un dividende de liquidation soumis à l'impôt anticipé dans son propre chef. Dans ces circonstances, l'AFC a retenu que l'impôt anticipé de 35% (soit Fr. 3'489'500.-) perçu sur le dividende de Fr. 9'970'000.- ne pouvait être remboursé à la recourante. Il est précisé qu'une réduction du montant dans le sens des conclusions subsidiaires n'entre pas en ligne de compte (cf. let. H.b de la partie « Faits » ci-avant). En effet, la Cour de céans ne peut retenir l'argument de la recourante selon lequel il y aurait lieu de retenir une réduction du montant de l'impôt anticipé dès lors que le fisc n'aurait conservé que 15% – en application de la CDI CH-(...) – si l'opération avait été effectuée convenablement. En effet, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de dire que lorsque l'on est en présence d'un procédé insolite, qui ne s'explique que par l'intention d'éviter aux actionnaires étrangers la charge de l'impôt anticipé, alors le remboursement de cet impôt doit être refusé intégralement. Ainsi, si l'état de fait exclut l'application de la CDI en cause, il n'est pas déterminant de savoir que le fisc n'aurait retenu, d'après les dispositions de cette convention, qu'un impôt anticipé de 15% dans le cas où les parties auraient choisi un procédé approprié (cf. arrêt du TF 2C\_354/2018 du 20 avril 2020 consid. 4.5.4 et arrêt du TF du 11 décembre 1981 consid. 3 in : Archives, vol. 50 p. 583 et RDAF 1982 267). Pour le surplus, et bien que ce point n'ait aucune influence sur le sort de la présente cause, le Tribunal relève qu'il ressort du dossier que l'identité de l'actionnaire vendeur n'était connue ni de la recourante ni de l'AFC. Cet élément ne permet ainsi pas de déterminer avec certitude que la CDI CH-(...) aurait trouvé application dans l'hypothèse où le procédé mis en place n'aurait pas été constitutif d'une évasion fiscale.

**5.5** Enfin, la recourante invoque que l'art. 16 al. 2<sup>bis</sup> LIA qui prévoit qu' « aucun intérêt moratoire n'est dû si les conditions matérielles d'exécution de l'obligation fiscale pour une déclaration de la prestation imposable sont remplies » devrait s'appliquer dans le cas d'espèce dans la mesure où les conditions du remboursement seraient réalisées. A cet égard, il y a lieu de suivre les arguments développés par l'autorité inférieure dans sa décision sur réclamation, d'où il ressort que cette disposition n'est pas applicable dans le cas d'espèce non pas parce que l'impôt anticipé est dû, mais parce que l'art. 16 al. 2<sup>bis</sup> LIA a été introduit en lien avec la procédure de déclaration et que le présent litige concerne la procédure de remboursement. Cet argument tombe donc à faux et n'a pas à être discuté plus dans le cadre de la présente cause. La Cour de céans confirme que les intérêts moratoires de Fr. 95'961.25 ont été acquittés à juste titre par la recourante en date du (...) 2016 (cf. la let. E.b de la partie « Faits » ci-avant).

## **6.**

**6.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 29'000.- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge de la recourante. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais de Fr. 29'000.- déjà fournie.

**6.2** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens à la recourante (art. 64 al. 1 a contrario PA et art. 7 al. 1 a contrario FITAF). L'autorité inférieure n'a pas non plus droit aux dépens (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.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 29'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez



**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 :