



---

Cour I  
A-633/2019

## Arrêt du 21 décembre 2021

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,  
John Romand, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_  
représentée par  
Monsieur Thierry De Mitri,  
recourante,  
contre

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

---

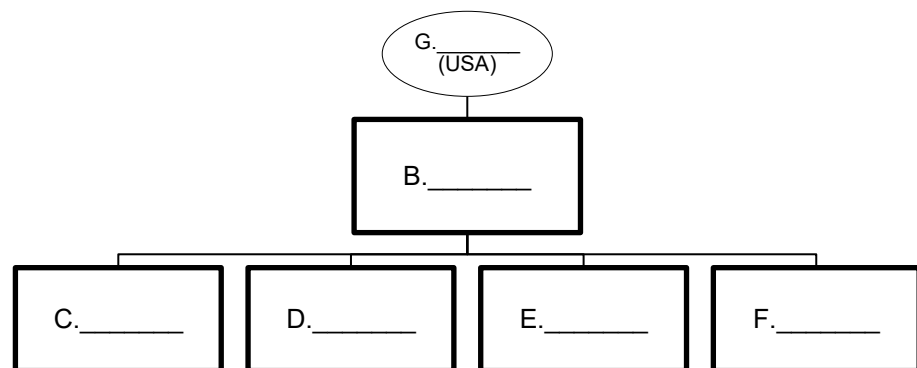
Objet

Impôt anticipé ; procédure de déclaration.

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

**A.a.a** B. \_\_\_\_\_ était une société anonyme de droit suisse, inscrite du (...) au (...) 2013 au registre du commerce (...) (ci-après : RC [...]), avec un capital-actions entièrement libéré de 100 000 francs. Elle avait selon ses statuts du (...), le but suivant : "(...)". L'actionnaire unique de B. \_\_\_\_\_ était G. \_\_\_\_\_, domicilié aux Etats-Unis d'Amérique.

**A.a.b** B. \_\_\_\_\_ détenait l'entier du capital-actions de quatre sociétés, à savoir C. \_\_\_\_\_ (capital-actions [ci-après : c.-a.] 100 000 francs) dont le but inscrit au RC (...) était "(...)", D. \_\_\_\_\_ (c.-a. 50 000 francs), E. \_\_\_\_\_ (c.-a. 300 000 francs) et F. \_\_\_\_\_ (c.-a 50 000 francs), toutes trois inscrites au RC (...) avec le but suivant : "(...)". Les participations dans C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ étaient comptabilisées au 31 décembre 2012 dans les comptes de B. \_\_\_\_\_, pour un montant total de 711 641 francs. C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ étaient propriétaires chacune d'un immeuble, au 31 décembre 2012.



**A.a.c** Auparavant, soit courant 2011, B. \_\_\_\_\_ s'est séparée de deux autres filiales, H. \_\_\_\_\_ et I. \_\_\_\_\_. F. \_\_\_\_\_ a absorbé par voie de fusion, avec effet au (...) 2012, J. \_\_\_\_\_.

**A.a.d** B. \_\_\_\_\_ a inscrit dans son bilan au 31 décembre 2012 un prêt à C. \_\_\_\_\_, pour un montant de 5 047 073 francs, et enregistré une dette, de 4 733 834 francs, envers D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_. Pour l'exercice 2012, B. \_\_\_\_\_ a subi une perte de 17 523 francs. Ses charges afférentes au personnel (salaires et charges sociales), de 73 739 francs au 31 décembre 2011, étaient d'un montant nul un an plus tard.

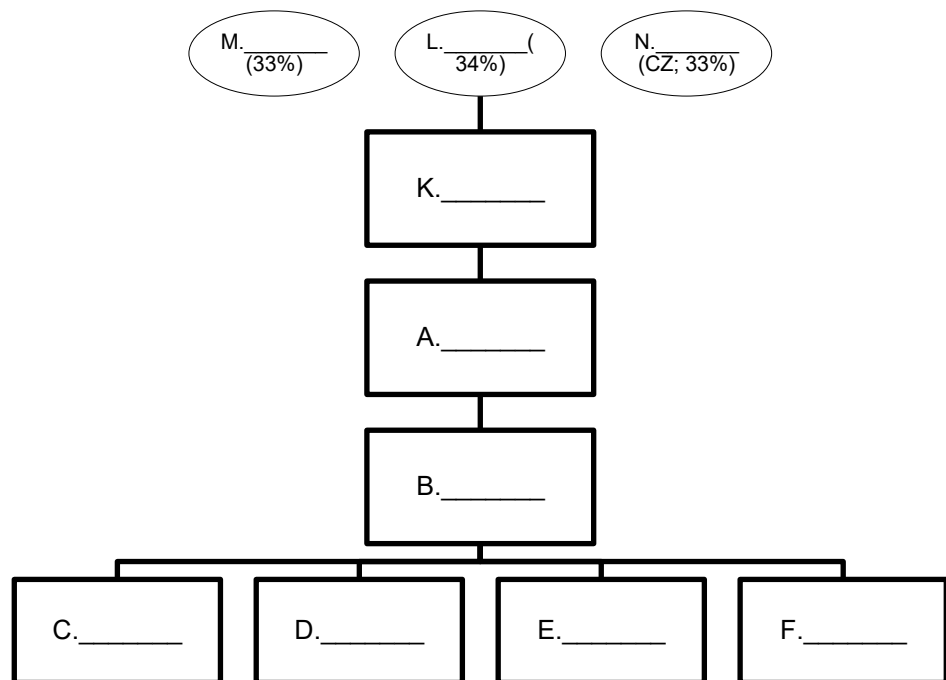
Les comptes des cinq sociétés présentent des bénéfices reportés au 31 décembre 2012 de 481 218 (B.\_\_\_\_\_), 6 315 041 (C.\_\_\_\_\_), 941 513 (D.\_\_\_\_\_), 654 676 (E.\_\_\_\_\_) et 233 167 francs (F.\_\_\_\_\_), pour un total de 8 625 615 francs.

### **A.b**

**A.b.a** A.\_\_\_\_\_ (anciennement : [...], à [...]) est une société anonyme de droit suisse avec un capital-actions entièrement libéré constitué, selon ses statuts du (...) 2013, de 100 actions, de 1 000 francs chacune au porteur. Elle était inscrite comme telle au RC (...) depuis le (...) 2013 après avoir modifié, outre sa raison sociale et son siège, son but comme suit : "(...)". La totalité des actions de A.\_\_\_\_\_ était détenue au (...) 2013 par K.\_\_\_\_\_, une société anonyme de droit suisse inscrite au RC (...), dont le capital-actions, selon ses statuts du (...) 2012, s'élevait à la somme entièrement libérée de 100 000 francs et était divisé en 100 actions de 1 000 francs chacune au porteur. Les ayants droit économiques de K.\_\_\_\_\_ étaient L.\_\_\_\_\_ (34 %), M.\_\_\_\_\_ (33 %) et N.\_\_\_\_\_ (33 %).

**A.b.b** Le bilan de A.\_\_\_\_\_ présente au 31 décembre 2012 des capitaux et réserves de 100 250 francs, un bénéfice de l'exercice de 7 134 francs et une perte de 14 690 francs.

**A.c** G.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'actionnaire vendeur) a, par contrat de vente daté du (...) 2013, cédé à A.\_\_\_\_\_, représentée par L.\_\_\_\_\_, les actifs et passifs de B.\_\_\_\_\_, pour un montant de 8 400 000 francs (ci-après : la vente). Le contrat prévoyait que A.\_\_\_\_\_ reprenne "à l'entière décharge de [l'actionnaire vendeur], tous les comptes-courant débiteurs ou créanciers existant entre lui et B.\_\_\_\_\_ ou les filiales de celle-ci". La vente comprenait la cession d'une créance d'une valeur calculée au jour de la vente, mais de 1 011 315 francs au 31 décembre 2011, de l'actionnaire vendeur envers B.\_\_\_\_\_. Il s'y ajoutait la reprise d'une dette "Débiteur personne proche", à l'égard de l'actionnaire vendeur, figurant à l'actif du bilan de C.\_\_\_\_\_ pour 14 605 225 francs au 31 décembre 2011 (13 948 424 francs au 31 décembre 2010, 15 009 973 francs au 31 décembre 2012), mais selon valeur calculée au jour de la vente. L.\_\_\_\_\_ a contresigné le contrat de la vente à titre de consentement de C.\_\_\_\_\_ à la reprise de dette précitée "voire pour le compte de toute société concernée, aux susdites reprises de dette".



**A.d** L. \_\_\_\_\_ a, en particulier lors de la vente (cf. le préambule du contrat de la vente), exercé la fonction d'administrateur, avec signature individuelle, de l'ensemble des sociétés précitées. Il a été inscrit comme tel au RC (...) dès le (...) pour B. \_\_\_\_\_, dès cette même date pour I. \_\_\_\_\_, dès le (...) pour C. \_\_\_\_\_, dès le (...) pour F. \_\_\_\_\_, dès le (...) pour D. \_\_\_\_\_, dès le (...) pour E. \_\_\_\_\_, dès le (...) pour J. \_\_\_\_\_ (cf. let. A.a.c ci-avant), dès le (...) pour H. \_\_\_\_\_ (ibidem), dès le (...) pour K. \_\_\_\_\_ (cf. let. A.b.a ci-avant) et dès le (...) pour A. \_\_\_\_\_. Il est aussi, depuis le (...), administrateur avec signature individuelle de O. \_\_\_\_\_.

**A.e** O. \_\_\_\_\_, société anonyme de droit suisse, a été inscrite au registre du commerce du canton de (...) (ci-après : RC [...]) le (...) 2013, après transfert de son siège, avec le but suivant : "(...)". L'entier du capital-actions de O. \_\_\_\_\_ était détenu au (...) 2013 par P. \_\_\_\_\_ (34 % ; inscrite aussi au RC [...] et dont l'ayant droit économique était L. \_\_\_\_\_), M. \_\_\_\_\_ (33 %) et N. \_\_\_\_\_ (33 %).

### **A.f**

**A.f.a** D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ ont distribué un dividende extraordinaire, la première de 920 000 francs et la seconde de 650 000 francs, à B. \_\_\_\_\_, pour l'exercice commercial 2012 et dont l'échéance avait été fixée au (...) 2013. Par formules 102 signées par L. \_\_\_\_\_ et datées du (...) 2013, les dividendes précités ont été déclarés à l'AFC.

**A.f.b** B.\_\_\_\_\_, représentée par L.\_\_\_\_\_, a vendu D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_ à O.\_\_\_\_\_, par conventions de cession d'actions datées du 30 (...) 2013 et selon bilans arrêtés au 31 du même mois. O.\_\_\_\_\_ était en contrepartie débitrice, après reprise d'hypothèques, d'une somme de 8 255 300 francs. Il figure à l'actif des bilans comptables de l'exercice clos au 31 décembre 2013 des trois sociétés cédées un prêt de 472 711 (D.\_\_\_\_\_), 943 711 (E.\_\_\_\_\_) ou 2 125 900 francs (F.\_\_\_\_\_) à l'égard de O.\_\_\_\_\_.

**A.f.c** Le bilan pour l'exercice arrêté au (...) 2013 de B.\_\_\_\_\_ présente un actif circulant d'une somme totale de 13 443 319 francs, dont une dette "Débiteur vente participations" de 8 255 300 francs (cf. ci-avant let. A.f.b) et un prêt de 5 179 250 francs (alors activé en tant que créance à court terme) à l'égard de C.\_\_\_\_\_. Au passif, les capitaux étrangers comprennent une dette envers A.\_\_\_\_\_ enregistrée pour un montant de 256 000 francs. Les fonds propres comptabilisés pour une somme totale de 13 275 219 francs incluent un bénéfice au bilan de 13 155 219 francs. Le bénéfice de la période (soit du 1<sup>er</sup> janvier au [...] 2013) était de 12 674 001 francs et comprenait 1 570 000 francs à titre de produits des participations (cf. ci-avant let. A.f.a) ainsi que 11 172 253 francs en tant que bénéfice sur vente de participations (cf. ci-avant let. A.f.b).

**A.f.d** Le bilan pour l'exercice arrêté au (...) 2013 de A.\_\_\_\_\_ présente un actif d'une somme totale de 23 311 710 francs, comprenant un prêt de 256 000 francs à l'égard de B.\_\_\_\_\_ (cf. ci-avant let. A.f.c) et une participation dans cette même société comptabilisée pour un montant de 23 055 710 francs. Les capitaux étrangers alors enregistrés, pour une somme totale de 23 420 893 francs, étaient essentiellement composés de deux dettes : l'une, de 15 260 122 francs, envers C.\_\_\_\_\_ (cf. ci-avant let. A.c) et l'autre, de 8 151 341 francs, envers l'actionnaire de A.\_\_\_\_\_ (cf. ci-avant let. A.b.a).

**A.f.e** B.\_\_\_\_\_ a, avec effet rétroactif au (...) 2013, absorbé par voie de fusion C.\_\_\_\_\_, selon contrat du (...) du même mois et bilan au (...) 2013.

Le bilan de fusion (absorption de C.\_\_\_\_\_ par B.\_\_\_\_\_) au (...) 2013 comprend à l'actif en substance des actifs circulants d'un montant total de 8 459 043 francs (composés pour l'essentiel de la créance envers O.\_\_\_\_\_, cf. ci-avant let. A.f.b et A.f.c), un immeuble comptabilisé pour un montant de 5 500 600 francs et la créance de 15 260 123 francs à l'égard de A.\_\_\_\_\_ (cf. ci-avant let. A.c) alors reprise par B.\_\_\_\_\_.

Une créance de 5 179 250 francs (cf. ci-avant let. A.f.c), de même qu'un dépôt de 520 000 francs, de C.\_\_\_\_\_ à l'égard de B.\_\_\_\_\_, ainsi qu'une dette de 5 699 250 francs (enregistrée en tant que dette à court terme dans le bilan au (...) 2013 de C.\_\_\_\_\_) ont été annulés lors de la fusion. Les capitaux propres de B.\_\_\_\_\_, d'un montant total de 20 052 681 francs, incluaient un agio de fusion généré par l'opération comptabilisé à hauteur de 6 777 462 francs. Le bénéfice reporté au (...) 2013 de C.\_\_\_\_\_ était de 6 727 462 francs.

**A.g** A.\_\_\_\_\_ (la société reprenante) a, avec effet rétroactif au (...) 2013, absorbé par voie de fusion B.\_\_\_\_\_ (la société transférante), selon contrat du (...) du même mois et bilan au (...) 2013.

Dans le bilan de fusion (absorption de B.\_\_\_\_\_ par A.\_\_\_\_\_) au (...) 2013, un goodwill de fusion de 3 003 030 francs a été activé. La participation dans B.\_\_\_\_\_ (cf. ci-avant let. A.f.d) ainsi que les capitaux propres de cette même société (des capitaux et réserves de 6 897 462 francs ainsi qu'un bénéfice au bilan de 13 155 219 francs pour un total de 20 052 681 francs ; cf. ci-avant let. A.f.c et A.f.e), ont été comptablement annulés lors de la fusion. Il en est allé de même des créances de 256 000 (cf. ci-avant let. A.f.c et A.f.e) et 15 260 123 francs (cf. ci-avant let. A.c, A.f.d et A.f.e).

**A.h** Il est fait mention dans l'annexe aux comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2013 de A.\_\_\_\_\_ que "le montant [du goodwill de fusion] de CHF 2'995'520 au 31 décembre 2013 correspond à la différence entre la valeur comptable de la participation B.\_\_\_\_\_ et les fonds propres de celles-ci, suite à la fusion du (...) 2013, déduction faite de l'amortissement de l'exercice sous revue. Ce montant représente essentiellement les réserves latentes sur le bien immobilier par la société-fille absorbée".

## **B.**

**B.a** L'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a, par courrier du (...), initié un échange de correspondances entre elle et A.\_\_\_\_\_, laquelle a mandaté Q.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société fiduciaire) pour la représenter. L.\_\_\_\_\_ est administrateur avec signature individuelle de la société fiduciaire.

**B.b** Après quelques échanges de correspondances, l'AFC, par sa division Perception, a adressé un courrier en date du 26 juin 2014 à la société fiduciaire. Etait indiqué que les conditions de l'exception à l'imposition prévues à l'art. 5 al. 1 let. a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé

(LIA ; RS 642.21) n'étaient pas remplies dans le cas de la fusion par absorption de B. \_\_\_\_\_ par A. \_\_\_\_\_. L'AFC considérait que les réserves et bénéfices de B. \_\_\_\_\_ n'avaient pas été incorporées, lors de l'opération, à celles de A. \_\_\_\_\_. Elle retenait un excédent de liquidation de 19 952 681 francs soumis selon elle à l'impôt et invitait "la société reprise – débitrice de l'impôt anticipé –" à déposer une demande d'autorisation à exécuter l'obligation fiscale par la procédure de déclaration prévue aux art. 20 LIA et 24 s. de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA ; RS 642.211).

**B.c** Un "excédent de liquidation distribué par cession d'éléments actifs non rendus liquides" d'un montant brut de 19 952 681 francs, avec une échéance indiquée au (...) 2013, a été déclaré à l'AFC, par formule 105 datée du 3 juillet 2014 et signée par L. \_\_\_\_\_.

**B.d** L'AFC, par sa division Remboursement, a adressé une demande de renseignements à A. \_\_\_\_\_, le 12 septembre 2014, de même qu'à la société fiduciaire, les 24 novembre 2014 et 25 février 2015. A. \_\_\_\_\_ a, via la société fiduciaire, donné suite, par courriers des 4 novembre 2014, 10 février et 1<sup>er</sup> avril 2015, aux requêtes de l'AFC.

**B.e** Dans son courrier du 30 juin 2015, adressé à la société fiduciaire, la division Remboursement de l'AFC a retenu un procédé constituant selon elle un impôt éludé au sens de l'art. 21 al. 2 LIA.

**B.f** Le 28 juillet 2015, et par l'entremise de la société fiduciaire, A. \_\_\_\_\_ s'est déterminée sur les éléments avancés par l'AFC.

**B.g** Par courrier du 6 août 2015, expédié à la société fiduciaire, la division Remboursement de l'AFC a maintenu sa position.

**B.h** Dans son courrier du 9 septembre 2015, adressé à la société fiduciaire, la division Perception de l'AFC a estimé que les conditions d'application de la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 OIA n'était pas remplies et invité A. \_\_\_\_\_ à lui verser la somme de 6 983 438 fr. 35 (soit les 35 % de 19 952 681 francs) ou à déposer de nouvelles déterminations.

**B.i** A. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de Monsieur Thierry De Mitri (ci-après : mandataire), a, par déterminations du 13 octobre 2015, demandé à l'AFC de reconsidérer sa position.

**C.**

**C.a** Par décision du 17 décembre 2015, notifiée à A.\_\_\_\_\_, la division Perception de l'AFC a refusé la demande par formule 105 du 3 juillet 2014, comme suit :

1. L'Administration fédérale des contributions [...] rejette la demande d'exécuter l'obligation fiscale au moyen de la procédure dite de déclaration dans le cadre du versement d'un excédent de liquidation par cession d'actifs d'un montant de CHF 19'952'681.- avec échéance au (...) 2013.
2. La société A.\_\_\_\_\_ [...], à (...), doit payer immédiatement à l'AFC l'impôt anticipé de CHF 6'983'438.35 (35% de CHF 19'952'681.-).
3. La société doit à l'AFC un intérêt moratoire de 5% l'an sur le montant d'impôt anticipé échu de Fr. 6'983'438,35 à partir du (...), jusqu'au jour du paiement de l'impôt.

**C.b** A.\_\_\_\_\_ a, par le truchement de son mandataire, formé réclamation en date du 29 janvier 2016 contre la décision du 17 décembre 2015.

**D.**

Par décision sur réclamation du 21 décembre 2018, notifiée au mandataire, l'AFC a rejeté la réclamation élevée le 29 janvier 2016, de même que la demande du 3 juillet 2014, et requis de A.\_\_\_\_\_ le paiement d'un montant d'impôt anticipé de 6 983 438 fr. 35 avec, en sus, le versement d'un intérêt moratoire sur la somme précitée, de 5 % l'an à partir du (...) "et ce jusqu'à réception du paiement de l'impôt".

**E.**

Dans son mémoire de recours daté du 1<sup>er</sup> février 2019, formé par-devers le Tribunal administratif fédéral, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourante), par son mandataire, conclut, avec suite de frais et dépens, à titre principal à ce que la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 soit annulée "en disant que la procédure de déclaration est applicable du fait que les conditions du droit au remboursement sont réalisées". Elle demande de plus qu'il soit déclaré qu'elle n'est pas tenue au paiement de l'impôt anticipé de 6 983 438 fr. 35 et qu'il soit renoncé à la perception d'un intérêt moratoire. Subsidièrement, elle requiert l'admission de "la perception d'un impôt anticipé sur la part de la substance non nécessaire à l'exploitation susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au jour de la vente de la société B.\_\_\_\_\_, soit sur un montant de CHF 11'609 générant un impôt anticipé de CHF 4'063.15".



La recourante avance, à l'appui de ses conclusions, en substance que les deux phases de la procédure en matière d'impôt anticipé, que sont la perception et le remboursement éventuel de l'impôt, ne devraient pas être distinguées dans le cas d'espèce. En outre, les conditions d'application de l'art. 21 al. 2 LIA ne seraient en l'occurrence pas réalisées.

**F.**

L'AFC conclut, dans sa réponse du 22 mars 2019, au rejet du recours "déposé par [B.\_\_\_\_\_], absorbée par fusion en date du (...) 2013 par [A.\_\_\_\_\_]", à la confirmation de la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 et à la mise des frais judiciaires à la charge de la recourante.

**G.**

La recourante, via son mandataire, maintient, dans sa réplique spontanée du 17 avril 2019, sa position et les conclusions formulées dans son recours du 1<sup>er</sup> février 2019.

**H.**

Par duplique du 27 mai 2018, l'AFC maintient ses conclusions et renvoie pour le surplus à la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 ainsi qu'à sa réponse du 22 mars 2019 qu'elle confirme intégralement.

**I.**

La recourante, par le biais de son mandataire, adresse en date du 3 juillet 2019 spontanément au Tribunal de céans un courrier, par lequel elle se détermine sur la duplique et auquel elle joint de nouvelles pièces, en maintenant sa position et ses conclusions.

**J.**

Par courrier du 2 août 2019, transmis le 6 suivant à la recourante par ordonnance du Tribunal administratif fédéral, l'AFC apporte des dernières remarques.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

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

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, le Tribunal de céans connaît 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 let. d LTAF. L'AFC étant une autorité au sens de la disposition précitée et la présente affaire portant sur un recours contre une décision sur réclamation (art. 42 LIA) en matière d'impôt anticipé (ne remplissant pas une des exceptions de l'art. 32 LTAF), le Tribunal administratif fédéral est en l'occurrence compétent.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2**

**1.2.1** La notion de partie est liée à la qualité pour recourir contre les décisions des instances précédentes (cf. art. 6 PA ; arrêt du TF 2C\_77/2009 du 2 juin 2009 consid. 4.3), laquelle dépend à son tour du point de savoir si la personne concernée est particulièrement atteinte par lesdites décisions et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). En cas de reprise par voie de fusion, la société reprenante succède à celle radiée au plan de la procédure. Ce changement de parties s'opère de plein droit en vertu du droit fédéral (cf. art. 17 al. 3 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273], applicable par renvoi de l'art. 4 PA ; art. 22 al. 1 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [LFus, RS 221.301] ; ATF 141 V 657 consid. 1 ; entres autres : arrêts du TF 4A\_232/2014 du 30 mars 2015 consid. 4.2.2 non publié in ATF 141 III 106, 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 1.1 ; arrêts du TAF A-6074/2018 du 8 juillet 2021 consid. 1.2, A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 1.2 et 1.2.1 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>e</sup> éd. 2013, ch. 3.6, note en bas de page 45).

**1.2.2** La recourante a, avec effet au (...) 2013, absorbé par voie de fusion B.\_\_\_\_\_, laquelle a été radiée du RC (...) en date du (...) 2013. La première a donc succédé à la seconde dans la présente procédure. L'obligation fiscale – dont la forme de l'exécution est contestée – incombe par ail-

leurs désormais à la société absorbante. Elle est ainsi particulièrement atteinte par la décision attaquée et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

**1.2.3** La recourante a, par conséquent, qualité pour recourir.

**1.3** Le recours a au surplus été formé en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA ; voir aussi art. 22a al. 1 let. c PA sur les fêtes), avec le contenu et la forme prescrits à l'art. 52 al. 1 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

## **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 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 (ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2009/57 consid. 1.2).

**2.3** Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (entre autres : arrêt du TAF A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 [confirmé par jugement du TF 2C\_518/2019 du 16 janvier 2020] consid. 1.4.1 [avec le renvoi au message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, in: FF 1965 II 1383, 1397] ; concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2).

**2.4** La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel elles doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur recours (art. 52 PA ; voir aussi l'art. 13 PA, malgré l'art. 2 al. 1 PA évoqué ci-avant [consid. 2.3]). En conséquence, l'autorité saisie s'en tient en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-3003/2017 précité consid. 1.4.1 et les réf. cit.).

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'AFC se doit de procéder en principe à une sommation (arrêts du TAF A-6074/2018 précité consid. 2.5, A-6785/2016 du 17 avril 2018 [confirmé par jugement du TF 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018] consid. 2.4 et les réf. cit.). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats. Elle 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 (cf. art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d, 102 Ib 97 consid. 3 ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.5, A-6785/2016 consid. 2.4 et les réf. cit.).

**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 ; voir aussi ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 ; arrêt du TF 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2). 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 précité consid. 3.2, 2C\_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié in 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 précité consid. 3.2 ; cf. 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 (arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.6, A-6785/2016 consid. 2.5 et la réf. cit.).

**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, les art. 19 PA [malgré l'art. 2 al. 1 PA] et 40 PCF ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.1 et les réf. cit.). 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\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et les réf. cit. ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.7, A-6785/2016 consid. 2.6).

**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 (entre autres : ATF 140 I 285 consid. 6.3.1, 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_930/2015 du 26 novembre 2015 consid. 5.1 ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.8, A-6785/2016 consid. 2.7). 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 (parmi d'autres : ATF 135 V 39 consid. 6.2, 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.8, A-6785/2016 consid. 2.7). Lorsque l'autorité de recours reste en revanche 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 précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.8, A-6785/2016 consid. 2.7).

**2.8** Selon un principe général, en matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver

les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 146 II 6 consid. 4.2, 144 II 427 consid. 8.3.1, 143 II 661 consid. 7.2, 140 II 248 consid. 3.5, 133 II 153 consid. 4.3, 92 I 253 consid. 2 ; en lien avec l'évasion fiscale plus généralement : voir ci-après consid. 3.8). Le Tribunal fédéral a jugé qu'ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2).

### **3.**

**3.1** Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé de 35 % (art. 13 al. 1 let. a LIA) sur les revenus de capitaux mobiliers. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA ; en l'occurrence, voir ci-avant consid. 1.2) qui doit effectuer celle-ci après en avoir déduit l'impôt anticipé, sans égard à la personne du créancier (art. 10 al. 1 en relation avec l'art. 14 al. 1 LIA [obligation de transfert]).

**3.2** L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). 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, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (cf. ATF 141 II 447 consid. 2.2 et les réf. cit. ; entre autres : arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 3.2, A-6785/2016 consid. 3.2). L'impôt anticipé peut également poursuivre un but fiscal pour les personnes domiciliées en Suisse, à savoir lorsque les conditions matérielles nécessaires à un remboursement ne sont pas réunies (arrêt du TF 2C\_470/2018 précité consid. 5.3 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-6074/2018 précité consid. 3.2).

### **3.3**

**3.3.1** Selon l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. 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 un remboursement des

parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée, est, aux termes de l'art. 20 al. 1 OIA, un rendement imposable (tels que les dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.).

**3.3.2** Il faut entendre par "excédents de liquidation" toutes les prestations qui sont faites par suite de la dissolution de la société aux détenteurs de droits de participation, ou à des personnes qui leur sont proches, qui ne sont pas considérées comme un remboursement du capital (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 9c, 106 Ib 375 consid. 2a ; entre autres : arrêt du TF 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.2). En matière d'impôt anticipé, en principe, la fusion est traitée comme une liquidation de la société absorbée (cf. JÜRIG ALTORFER, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>e</sup> éd. 2012 [ci-après : VStG-Kommentar], n° 2 [avec réf. à l'arrêt du TF du 16 juillet 1935 consid. 2 a] in: Archives 4, p. 363 s., 366] ad art. 5 ; STOCKAR, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 2002, p. 134, 151).

**3.4** Ne sont pas soumis à l'impôt anticipé, à titre d'exception, les réserves et bénéfiques d'une société de capitaux au sens de l'art. 49 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration au sens de l'art. 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle (art. 5 al. 1 let. a LIA).

### **3.5**

**3.5.1** En matière d'impôts directs, dans le cas particulier d'une fusion par absorption d'une filiale, il y a bénéfice de fusion si la valeur comptable de la participation dans la filiale est inférieure à celle de la valeur comptable des actifs et passifs repris de la société transférante ou, à l'inverse, perte de fusion si la valeur comptable des actifs et passifs de la filiale est inférieure à la valeur à laquelle la participation dans la filiale était comptabilisée au bilan de la société reprenante (cf. arrêt du TF 2C\_684/2020 du 12 avril 2021 consid. 5.1.1).

**3.5.2** Au niveau de l'impôt fédéral direct, le traitement des pertes et des bénéfiques de fusion consécutifs à l'absorption d'une filiale par la société mère est réglé à l'art. 61 al. 5 LIFD. Cette disposition prévoit que la société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, subit une perte comptable sur la participation

qu'elle détient dans cette société, ne peut déduire cette perte sur le plan fiscal ; à l'inverse, tout bénéfice comptable sur la participation est imposable. L'art. 61 al. 5 LIFD prévoit ainsi que les pertes "comptables" qu'une société réalise ensuite de l'absorption d'une filiale ne sont pas déductibles. Il est admis que cette formulation doit être comprise en ce sens que seules les pertes purement comptables ("pertes de fusion improprement dites"; "unechte Fusionsverluste") ne peuvent pas être déduites du bénéfice de la société reprenante, alors que les pertes de fusion correspondant à une réelle perte au plan économique ("pertes de fusion proprement dites"; "echte Fusionsverluste") sont, elles, déductibles. Il y a perte de fusion improprement dite non déductible lorsque la présence de réserves latentes dans les actifs provenant de la filiale absorbée compense la perte de fusion, qui apparaît dès lors comme étant purement comptable. Il y a perte de fusion proprement dite déductible lorsque cette perte provient du fait que la participation dans la filiale était en réalité surévaluée par rapport à la valeur vénale de la filiale (cf. arrêt du TF 2C\_684/2020 précité consid. 5.2 et 5.2.1).

**3.6** 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 l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ; *Massgeblichkeitsprinzip*). 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. 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. 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 (cf. arrêts du TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 et les réf. cit., 2C\_895/2008 précité consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.8).

### 3.7

**3.7.1** Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (cf. art. 12 al. 1 LIA). La notion d'échéance au sens de l'art. 12 al. 1 LIA correspond à celle du



droit civil (cf. arrêt du TF 2C\_551/2009 précité consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.5.1 ; MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, n° 21 ad art. 12).

La fusion déploie ses effets dès son inscription au registre du commerce. A cette date (cf. encore, ci-après consid. 4.6), l'ensemble des actifs et passifs de la société transférante sont transférés de par la loi à la société reprenante (art. 22 al. 1 LFus). La société transférante est radiée du registre du commerce par l'inscription de la fusion (art. 21 al. 3 LFus).

**3.7.2** Au sens de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les "autres revenus de capitaux mobiliers" échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale. Un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés, dès que le délai de l'art. 16 al. 1 let. c LIA est échu (cf. 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] ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.5.2).

Selon l'art. 16 al. 2<sup>bis</sup> let. a LIA (en vigueur depuis le 15 février 2017 [RO 2017 497, modification du 30 septembre 2016]), aucun intérêt moratoire n'est dû si les conditions matérielles d'exécution de l'obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable sont remplies conformément à l'art. 20 et ses dispositions d'exécution. L'art. 70c al. 1 LIA prévoit que l'art. 16 al. 2<sup>bis</sup> LIA (de même que l'art. 20 LIA, cf. encore ci-après : consid. 3.8.1) est aussi applicable aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la modification du 30 septembre 2016, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles ne soient entrées en force avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011.

### **3.8**

**3.8.1** L'obligation fiscale est exécutée par le paiement de l'impôt ou par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA), une forme de l'exécution qui peut être autorisée s'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). Le Conseil fédéral définit de manière exhaustive les cas dans lesquels la procédure de déclaration – exceptionnelle en matière d'impôt sur les rendements de capitaux mobiliers (cf. arrêt du TF 2C\_551/2009 précité consid. 3.2 et les réf. cit.) – est admise (art. 20 al. 2 LIA [voir aussi art. 70c al. 1 LIA], qui mentionne en particulier les dividendes et prestations appréciables en argent versés au sein d'un groupe suisse et qui renvoie aux art. 24 s. OIA). L'autorisation

d'exécuter l'obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable peut être accordée en cas de distribution de dividendes en nature ou d'un excédent de liquidation par cession d'actif (art. 24 al. 1 let. c OIA), tel le transfert du seul actif immobilier de la société (arrêt du TF 2C\_551/2009 précité consid. 3.2 et les réf. cit.).

**3.8.2** La procédure de déclaration est admissible seulement s'il est *établi* que les personnes (art. 24 al. 2 OIA, selon lequel leur nombre ne doit pas dépasser vingt), la société de capitaux, la société coopérative, le placement collectif de capitaux ou la collectivité publique (art. 26a al. 3 OIA) à qui l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance ; une condition d'une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé (arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 3.4.2, A-6785/2016 consid. 3.7.3, A-4216/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2 et les réf. cit. ; voir ci-avant consid. 3.2).

**3.8.3** Il doit être "établi" que le bénéficiaire de la prestation a droit au remboursement de l'impôt anticipé ; en d'autres termes qu'il remplit toutes les conditions exigées à la fois par la LIA et par l'OIA, à l'exclusion des conventions de double imposition. Lorsqu'il n'y a pas de droit au remboursement – ou qu'il subsiste un doute sur ce droit –, la procédure de déclaration doit être refusée ; ce refus n'ayant pas pour effet d'exclure le remboursement de l'impôt, puisque celui-ci peut encore avoir lieu s'il est démontré dans la procédure de remboursement ultérieure que les conditions à cet effet sont remplies (arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 3.5, A-6785/2016 consid. 3.7.3 et les réf. cit.).

L'autorité appelée à vérifier en phase de perception si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne peut examiner ce même droit qu'à titre provisoire, sans rendre de décision définitive sur la question. Elle doit par conséquent, en particulier lorsqu'il est question comme en l'espèce de prestations soumises à l'impôt anticipé entre deux sociétés sises en Suisse, se limiter à examiner s'il existe des doutes sur le droit au remboursement (examen sommaire). Cela est justifié par les spécificités de la procédure en matière d'impôt anticipé constituée de deux phases différentes, que sont la perception et le remboursement éventuel de l'impôt, notamment en tant que lors de la première c'est le débiteur de la prestation imposable qui est concerné, alors que la seconde intéresse en premier lieu le destinataire de la prestation imposée, et que les deux phases connaissent des voies de droit distinctes. Dans l'éventualité où le

droit au remboursement ne peut pas sans autre être reconnu ou s'il subsiste des doutes sérieux quant à son existence, la procédure de déclaration doit être exclue (cf. arrêt du TF 2C\_470/2018 précité consid. 6.2 et les réf. cit. ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 3.5, A-6785/2016 consid. 3.7.3 et les réf. cit.). Tel est le cas dès que l'on soupçonne l'existence d'une évasion fiscale (cf. arrêt du TF 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 [prévu à la publication] consid. 3.3 [en lien avec la phase de perception, bien que l'arrêt ait été, en soi, rendu dans une affaire de remboursement de l'impôt anticipé] ; voir ci-après consid. 3.9).

### **3.9**

**3.9.1** Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est soumis à la réalisation des critères des art. 21 s. LIA (voir notamment les art. 29 s. et 48 s. LIA). 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. 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). Toutefois, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éviter un impôt (art. 21 al. 2 LIA ; arrêts précités du TF 2C\_470/2018 consid. 6.3.2, 2C\_551/2009 consid. 3.3 ; arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 3.3, A-6785/2016 consid. 3.6.1).

**3.9.2** Les principes développés par la jurisprudence en matière d'évasion fiscale valent également au regard de l'art. 21 al. 2 LIA (voir entre autres : arrêts du TF 2C\_470/2018 précité consid. 5.5, 2C\_597/2016 du 10 août 2017 consid. 2.6 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.6.2, A-5673/2015 du 18 mai 2015 consid. 4.3.2). Cela étant, l'existence d'une évasion fiscale en lien avec l'impôt anticipé ne doit être envisagée que si les conditions justifiant le remboursement en vertu de la loi sont réunies (cf. ATF 142 II 9 consid. 4).

**3.9.3** Il y a, selon la jurisprudence, évasion fiscale lorsque : (a) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (élément dit objectif), (b) 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 (c) 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 (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 399 consid. 4.2, 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. cit., 131 II 627 consid. 5.2 ; ATAF 2015/36 consid. 2.9.4.1).

**3.9.4** L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique qui – abstraction faite des aspects fiscaux – va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (sur ce point, voir l'arrêt du TF 2C\_681/2018 du 16 janvier 2020 consid. 7.3.2 ; cf. ATF 142 II 399 consid. 4.2, 138 II 239 consid. 4.1 ; en matière d'impôt anticipé : arrêts du TF 2C\_80/2021 précité consid. 3.1, 2C\_354/2018 du 20 avril 2020 consid. 4.2.1, 2C\_597/2016 précité consid. 2.6). Il appartient à l'autorité fiscale d'apporter la preuve d'une évasion fiscale (arrêts du TF 2C\_171/2019 du 11 octobre 2019 consid. 5.2.3, 2C\_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.4.3, 2C\_896/2008 du 30 octobre 2009 [dont l'objet était le remboursement de l'impôt anticipé] consid. 4.2.5). Cela posé, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque l'autorité fiscale – qui supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'une évasion fiscale – a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient au contribuable de démontrer la justification économique du procédé choisi (cf. arrêt du TF 2C\_80/2021 précité consid. 4.4 ; voir aussi ci-avant consid. 2.8).

**3.9.5** La Haute Cour a jugé que, 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 (a priori et sous réserve de l'application d'une convention de double imposition) 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 (cf. arrêts précités du TF 2C\_470/2018 consid. 6.3.2, 2C\_551/2009 consid. 3.3 et les réf. cit.).

"L'achat d'un porte-monnaie plein" ("Kauf eines vollen Portemonnaies") au sens où l'entend la pratique des anciennes réserves de l'AFC doit être, selon le Tribunal fédéral, considéré comme constituant un fort indice de l'existence d'une potentielle évasion fiscale, mais dite pratique ne remplace en aucun cas l'examen approfondi et concret des conditions auxquelles la jurisprudence soumet l'existence d'une telle évasion, ce qui au demeurant est d'après l'instance précitée conforme à la lettre de l'art. 21 al. 2 LIA (cf. arrêt du TF 2C\_80/2021 précité consid. 3.5).

### **3.10**

**3.10.1** Si une société anonyme ou une société à responsabilité limitée est dissoute (art. 736 et 820 du code des obligations, RS 220), elle doit en informer sans délai l'AFC (art. 22 al. 1 OIA). La société dissoute doit adresser à l'AFC une copie signée du bilan dressé par les liquidateurs et l'informer régulièrement, suivant ses instructions, de l'état de la liquidation et en particulier de l'utilisation de l'actif ; la liquidation terminée, une copie signée du compte de liquidation, avec un relevé concernant la répartition de l'excédent de liquidation, doivent être adressés à l'AFC (art. 22 al. 2 OIA). La société doit payer l'impôt spontanément, sur la base d'un relevé spécial, dans les trente jours après chaque répartition d'une part à l'excédent de liquidation (art. 22 al. 3 OIA). Les dispositions des al. 1 à 3 de l'art. 22 OIA sont applicables par analogie à la dissolution sans liquidation (art. 22 al. 4 OIA).

**3.10.2** A teneur de l'art. 39 al. 1 LIA, le contribuable doit 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 ; il doit en particulier : remplir complètement et exactement les relevés et déclarations d'impôt, ainsi que les questionnaires (let. a) ; tenir ses livres avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents (let. b). En outre, la contestation de l'obligation de payer l'impôt anticipé ne libère pas de l'obligation de donner des renseignements (art. 39 al. 2 LIA). De son côté, l'AFC arrête les instructions générales et prend les décisions particulières nécessaires à la perception de l'impôt ; elle fixe la forme et le contenu des formules pour la déclaration comme contribuable, ainsi que pour les relevés, déclarations d'impôt et questionnaires (art. 1 al. 1 OIA ; cf. aussi, art. 34 al. 1 LIA). Elle élucide les faits, le cas échéant le nom des bénéficiaires de la prestation et le lieu de leur domicile ou de leur séjour à l'échéance de la prestation, le genre et le montant brut de la prestation revenant à chacun des bénéficiaires, la date d'échéance et, éventuellement, la période à laquelle elle se rapporte (cf. art. 25 al. 1 et 2 1<sup>ère</sup> phrase OIA).

#### 4.

**4.1** En l'espèce, il convient de trancher le point de savoir si c'est à raison que l'AFC a refusé d'autoriser l'exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable. Il sera déterminé si, eu égard aux spécificités de la procédure en matière d'impôt anticipé, le droit éventuel de la recourante au remboursement de l'impôt anticipé peut ici être établi.

**4.2** A titre liminaire, certains éléments non contradictoires sont mis en exergue.

Il est incontesté que le domicile de l'actionnaire vendeur était, au moment de la vente, à l'étranger, aux Etats-Unis d'Amérique. Il n'est pas contesté en outre que lors de la fusion par absorption de B. \_\_\_\_\_ par la recourante (ci-après : la fusion), les réserves ouvertes de 19 952 681 francs (total des fonds propres de 20 052 681 francs [cf. ci-avant let. A.g], dont est déduit la valeur nominale du capital-actions de la société transférante) ont été réduites dans leur totalité compte tenu de ce que la valeur comptable de la participation dans la société transférante au bilan de la société reprenante (23 055 710 francs) était supérieure au capital nominal (100 000 francs) de la société transférante (dite "perte de fusion en matière d'impôt anticipé"). On relève, à cet égard, que la perte (comptable) de fusion (improprement dite ; voir à ce sujet, ci-avant let. A.h, consid. 3.5 et l'écriture de la recourante du 17 avril 2019 [ci-après : la réplique], p. 9) activée comme goodwill (3 003 030 francs), soit la différence entre les actifs nets comptables (total des actifs moins les capitaux étrangers ; 20 052 681 francs) de la société transférante et la valeur comptable supérieure de la participation qui figurait au bilan de la société reprenante, n'est pas visée par la présente procédure. Une éventuelle exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable porte en l'occurrence sur la somme correspondant aux réserves ouvertes qui sont diminuées suite à la fusion et ne bénéficie ainsi pas du report d'impôt anticipé prévu à l'art. 5 al. 1 let. a LIA (cf. ci-avant consid. 3.4). Les parties semblent s'accorder dans ce sens sur un "excédent de liquidation" de 19 952 681 francs (cf. art. 4 al. 1 let. b LIA ; art. 20 al. 1 OIA ; demande par formule 105 du 3 juillet 2014 [ci-avant : let. B.c], décision sur réclamation, ch. 2, p. 6, mémoire de recours [ci-après : recours], ch. 17 [où il est retenu que la fusion a généré un "excédent de liquidation de 19'952'681 francs"], p. 10) réalisé lors de la dissolution de la société transférante, en tant que rendement sur lequel l'impôt est dû, cependant que la forme de l'exécution de l'obligation fiscale est contestée voire le remboursement demandé. La recourante requiert du reste à titre principal l'application de la procédure de déclaration, tout en demandant à ce qu'il soit déclaré qu'elle ne soit pas

tenue au paiement de l'impôt de 6 983 438 fr. 35 "(soit 35% de CHF 19'952'681)", admettant au final par-là le calcul de la prestation imposable. Elle prétend, certes, que des réserves auraient été constituées postérieurement à la vente (à l'appui de sa conclusion subsidiaire [cf. ci-avant let. E] ; recours, p. 16 à 18) ou encore, sous l'angle de l'élément dit effectif d'une évasion fiscale (cf. ci-avant consid. 3.9.3), que du substrat fiscal subsisterait sous forme latente chez D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_ (cf. la réplique, p. 8 et 9 ; trois filiales cédées au préalable à la fusion [ci-avant let. A.f.b]) et qu'il en résulterait ultérieurement un doublement de l'imposition. Il reste qu'elle ne conteste ainsi pas que les réserves ouvertes de 19 952 681 francs ont disparu suite à la fusion ou, en d'autres termes, qu'elles ne sont pas demeurées soumises de manière latente dans le chef de la société reprenante au sens de l'art. 5 al. 1 let. a LIA (voir encore, en lien avec la question d'un éventuel remboursement partiel, ci-après : consid. 4.6).

### 4.3

**4.3.1** La recourante avance en substance que la distinction entre les phases de perception et de remboursement en matière d'impôt anticipé ne se justifierait pas dans le présent cas, dès lors qu'elle est, suite à la fusion, à la fois contribuable et bénéficiaire de la prestation imposable. Elle remet en cause l'étendue de l'examen de l'AFC et estime que dans le cas d'espèce, le paiement de l'impôt ne représenterait pas une application du but de garantie de l'impôt anticipé, mais relèverait d'une violation de l'esprit et de la ratio legis de l'art. 20 LIA.

**4.3.2** La procédure en matière d'impôt anticipé, constituée de deux phases différentes que sont la perception et le remboursement éventuel de l'impôt, connaît des spécificités propres à chacune des phases et des voies de droit distinctes (cf. ci-avant consid. 3.8.3). Les parties peuvent ainsi différer d'une phase à l'autre et les obligations d'examen et d'instruction de l'autorité compétente, d'une part, et de renseignement et de collaboration du requérant, d'autre part, ne sont pas de même nature dans les deux volets de cette procédure (cf., pour la phase de perception, ci-avant consid. 3.10.2).

L'autorité appelée à vérifier – en phase de perception – si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt doit par conséquent se limiter à examiner s'il existe des doutes sur le droit au remboursement (examen sommaire). L'AFC ne peut en effet, dans le système actuel de l'impôt anticipé, examiner le droit au remboursement qu'à titre provisoire (cf. ci-avant consid. 3.8.3) en phase de perception (art. 4 à 20

LIA), étant entendu qu'en cas de doute sur le droit au remboursement le prononcé définitif à cet égard intervient en phase ultérieure de remboursement (art. 21 à 33 LIA).

Le législateur n'a pas prévu d'exception à un tel déroulement de la procédure, même lorsqu'une société est devenue, suite à une fusion comme en l'espèce, débitrice et bénéficiaire de la prestation imposable. La LIA permet, du reste, en raison de la dissolution d'une personne morale, de déposer une demande – de remboursement – par avance, soit avant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (cf. art. 29 al. 2 et 3 LIA), ainsi donc immédiatement après le paiement de l'impôt. L'OIA prévoit, d'un point de vue systématique, en cas de dissolution d'une société anonyme, en premier lieu le paiement spontané de l'impôt (cf. art. 22 al. 3 OIA ; ci-avant consid. 3.10.1). Ce n'est qu'en deuxième lieu, à la demande de la société, que l'exécution de l'obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable peut être envisagée (cf. art. 24 s. OIA).

Il y a lieu de rappeler, de manière liée à ce qui précède, que si la déclaration de la prestation imposable peut tenir lieu de paiement de l'impôt anticipé, cela reste exceptionnel en matière de rendements de capitaux mobiliers (cf. ci-avant consid. 3.8.1). L'exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable peut, voire doit, certes, être autorisée lorsqu'il apparaît que le paiement de l'impôt entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, aux conditions de l'art. 20 al. 1 LIA et de ses dispositions d'exécution. Si, cela étant, les complications ou rigueurs indiquées dans la loi n'apparaissent pas et, ou, que le droit au remboursement ne peut être établi, la forme primordiale de l'exécution par le paiement de l'impôt doit être retenue.

Procéder ainsi permet de garantir la finalité de l'impôt (cf. ci-avant consid. 3.8.2). A cet égard, il convient ici de tenir compte non seulement du but de garantie mais également du but fiscal de l'impôt anticipé. Si l'impôt anticipé a 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, il poursuit en outre un but fiscal pour les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition, et pour les personnes domiciliées en Suisse, à savoir lorsque les conditions matérielles à un remboursement ne sont pas réunies (cf. ci-avant consid. 3.2).



Il résulte de ce qui précède que, contrairement à ce que soutient la recourante, la fusion intervenue en l'espèce ne modifie pas l'examen à effectuer dans le cadre de la procédure de déclaration, ni ne justifie une forme de transformation de la procédure de déclaration en procédure de remboursement. Le législateur n'a pas voulu que les phases de perception et de remboursement soient réunies, même en cas de fusion postérieure à la distribution du dividende entre la filiale et sa société-mère.

#### 4.4

**4.4.1** La recourante fait état, dans le cas présent, des pièces qu'elle a, à la requête de l'AFC, produites. Elle estime en substance qu'elle aurait pleinement participé à l'établissement des faits et voit mal ce que l'AFC pourrait obtenir de plus lors de la procédure de remboursement. Il devrait en outre être considéré que l'introduction d'une procédure formelle de remboursement ne ferait qu'allonger un délai inacceptable et incompatible avec l'art. 29 al. 1 Cst. (recours, p. 10 et 11).

**4.4.2** Le Tribunal de céans ne saurait retenir le grief tiré de la violation du principe de célérité, que ce soit sous l'angle de la durée globale de la procédure ou comme plus spécifiquement invoqué par la recourante de l'ouverture formelle d'une procédure en remboursement. En effet, c'est bien la recourante elle-même qui a initié la procédure de déclaration, propre à la phase de perception, liée à une éventuelle exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable, alors qu'elle aurait pu opter pour le paiement de l'impôt suivi d'une demande de remboursement par avance. Ainsi, elle aurait pu obtenir plus tôt le prononcé définitif – ici d'ores et déjà souhaité par elle – sur le droit au remboursement éventuel de l'impôt.

Par ailleurs, il doit être constaté un certain flou sur les circonstances entourant les ventes par B. \_\_\_\_\_ de D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ à O. \_\_\_\_\_. La structure de l'actionnariat de la société acquéreuse des trois participations n'a en effet pu être établie, pièce à l'appui, qu'au stade des dernières observations spontanées de la recourante par-devant ce Tribunal, et les éléments nouveaux apportés infirment des allégations qui ont été fournies précédemment, au sein même du recours (ch. 66, p. 17), en ce sens que la recourante n'estime plus que O. \_\_\_\_\_ est une société tierce. Les bilans intermédiaires de D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ ont, par ailleurs, été requis par l'AFC, certes avec la précision "au (...) 2013" (soit à la date de la vente), de même que les bilans comptables, certes "au 31.12.2013", et les actes (d'acquisition ou d'apport) de ventes

éventuelles de participations par B. \_\_\_\_\_ (pièce n° 9, AFC). Or le Tribunal de céans constate que le bilan intermédiaire et le compte de profits et pertes de l'exercice arrêté au 31 (...) 2013 de D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ n'ont pas été produits dans la présente procédure, alors qu'ils ont été établis. Ceci ressort des deux contrats de cession d'actions (datés curieusement du 30 [...] 2013), auxquels ils étaient même initialement annexés (cf. conventions jointes à la pièce n° 12, AFC [clauses 2, 6 ch. 1 let. c et 7 ch. 1 let. b]). Quoiqu'il en soit, on ne peut ici considérer que le comportement de la recourante a contribué à accélérer le traitement de l'affaire – à laquelle elle reconnaît au demeurant une certaine complexité – ni qu'il a permis d'établir d'emblée un droit au remboursement de l'impôt.

**4.4.3** Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, on ne saurait considérer que l'autorité inférieure a violé le principe de célérité en refusant d'examiner la cause sous l'angle d'une procédure de remboursement.

#### **4.5**

**4.5.1** La recourante prétend en outre que les conditions d'application de l'art. 21 al. 2 LIA ne seraient pas réalisées dans le cas d'espèce. On rappellera dans ce contexte que la procédure de déclaration ne peut être admise que s'il est établi que la société de capitaux à qui l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt (art. 26a al. 3 LIA). Or, ce droit au remboursement n'est pas admissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt (art. 21 al. 2 LIA). Appliquée à la procédure de déclaration, cette disposition doit être comprise comme fondant un examen provisoire et sommaire de la question du droit au remboursement, sans rendre à cet égard une décision définitive. Dès lors qu'il ne peut pas être exclu que le remboursement pourrait permettre d'éluider l'impôt, la procédure de déclaration doit être refusée.

**4.5.2** En l'espèce, pour les motifs qui seront exposés ci-après, le Tribunal de céans considère qu'il n'est pas établi ici, sur la base de l'examen sommaire et provisoire qu'il y a lieu d'effectuer en matière de procédure de déclaration, que la recourante aurait droit au remboursement de l'impôt car il ne peut être d'emblée exclu qu'un tel remboursement ne permettrait pas d'éluider l'impôt. L'état de fait présente en effet un certain nombre d'éléments qui empêchent une telle exclusion.

**4.5.3** Ainsi, en amont de la vente, l'actionnaire vendeur, domicilié à l'étranger, a restructuré son patrimoine composé des sociétés en cause (cf. décision sur réclamation, let. I, p. 2 et 3, AFC). Il a ainsi apporté les actions

de C. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ (en 2006 et 2008 ; pièce n° 15, et ses annexes, AFC) à B. \_\_\_\_\_ (dont le but, avant ses nouveaux statuts du (...), était le suivant : "[...]"). Le fait que B. \_\_\_\_\_ était ensuite, après l'acquisition (en 2007) de D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ (propriétaire chacune d'un immeuble ; pour leur but statutaire, cf. ci-avant let. A.a.b) ainsi que de C. \_\_\_\_\_, dans une situation difficile, en tout cas au 31 décembre 2009 (avec un c.-a. de 100 000 francs et une perte reportée de 1 223 306 francs), suscite des interrogations. Le renflouement de B. \_\_\_\_\_ en 2010 au moyen de produits de participations à hauteur de 1 800 000 francs, semble-t-il versés par deux autres de ses filiales vendues avec bénéfices durant l'exercice 2011, n'est pas plus clair. A ces éléments s'ajoute la fusion avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2012 de F. \_\_\_\_\_, en situation de surendettement au 31 décembre 2011 (perte au bilan [241 728] francs, total des fonds propres [191 728] francs), avec J. \_\_\_\_\_ (propriétaire d'un immeuble et qui avait versé un dividende de 920 000 francs en 2010). Enfin, la réunion sous la seule détention de B. \_\_\_\_\_, par l'actionnaire vendeur domicilié à l'étranger de ses différentes participations ne permet à nouveau pas d'exclure, au stade de la détermination provisoire et sommaire qui intervient lors de la procédure de déclaration, qu'un impôt n'ait pas été éludé. On peut, par ailleurs, remarquer que les réserves ouvertes des sociétés acquises par la vente ont été thésaurisées entre, à tout le moins, 2010 et 2011 puis 2011 et 2012 (F. \_\_\_\_\_ fera toutefois un bénéfice dès l'exercice 2012 de 233 167 francs reporté à compte nouveau).

Au surplus, il ressort des comptes de la recourante qu'elle était financièrement dans une situation délicate au 31 décembre 2012. Au premier trimestre 2013, elle opère des changements significatifs dans sa structure et – vraisemblablement surendettée – acquiert B. \_\_\_\_\_ pour un prix d'achat de 8 400 000 francs. Le Tribunal de céans relève à cet égard que la recourante présente une situation de surendettement au (...) 2013 (perte au bilan [209 433] francs [{194 743} francs pour l'exercice arrêté au [...] 2013], total des fonds propres [109 183] francs) et que la société actionnaire la détenant nouvellement lui a octroyé courant 2013 un prêt, de 8 151 341 francs. On constate, en outre, que le prix de la vente se trouve en rapport avec les bénéfices reportés de 8 625 615 francs figurant aux bilans au 31 décembre 2012 de B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_, alors non distribués, que le solde de 8 255 300 francs du prix d'achat dû par O. \_\_\_\_\_ suite aux ventes par B. \_\_\_\_\_ des participations de D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_, dont le financement en l'état est peu clair aussi (cf. ci-avant consid. 4.3.3) par le fait que les comptes de la société débitrice n'ont pas été versés au dossier, semble avoir été reçu par la recourante peu après la fusion. Elle

n'en disposera néanmoins plus en fin d'exercice (cf. le bilan au 31 décembre 2013 de la recourante) après avoir remboursé le prêt de sa société actionnaire, d'un montant comparable et accordé selon toute vraisemblance aux fins de la vente.

Il faut, au demeurant, parallèlement considérer que la recourante a, lors de la vente, repris la dette (de 15 009 973 francs au 31 décembre 2012) atteignant 75 % de la prestation ici imposable, de l'actionnaire vendeur envers C. \_\_\_\_\_ ; une créance qui a encore augmenté de 250 150 francs en 2013, valant lorsqu'elle est passée de C. \_\_\_\_\_ à B. \_\_\_\_\_ (lors de leur fusion) la somme de 15 260 123 francs, et qui sera annulée lors de la fusion. En outre, le fait que B. \_\_\_\_\_ n'exerçait plus véritablement d'activités économiques lors de la vente, puisque les charges de personnel ont disparu en 2012, et qu'elle ne détenait alors pas d'immeuble directement, renforce encore ce qui a été dit précédemment. Il est enfin ajouté que la proximité dans le temps des opérations en cause de 2013, et plus particulièrement de la vente avec la fusion dont il résulte le rendement ici soumis à l'impôt, ne manque pas d'interroger.

**4.5.4** En résumé, l'ensemble des éléments de faits et des circonstances du cas d'espèce ne permettent pas d'exclure qu'un impôt soit éludé, ni d'écarter en particulier que soit réalisée l'hypothèse retenue par la jurisprudence (cf. ci-avant consid. 3.9.5) d'une situation où une personne domiciliée à l'étranger (l'actionnaire vendeur) – pour laquelle l'impôt anticipé correspond (a priori et sous réserve de l'application d'une convention de double imposition) à une charge fiscale définitive – vend ses droits de participation dans une société suisse (B. \_\_\_\_\_) en vue de sa prochaine liquidation (correspondant à la fusion lors du même exercice que la vente) à une personne morale dont le siège est en Suisse (la recourante), afin d'obtenir néanmoins le remboursement de l'impôt anticipé (dont sont chargées les réserves de B. \_\_\_\_\_ ainsi que C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ lors de la vente).

**4.6** Il sied finalement de souligner que le refus, en phase de perception, de l'exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable n'exclut pas le remboursement de l'impôt et que le point de savoir dans quelle mesure le droit au remboursement – en cas de doute à son sujet – est établi, relève foncièrement de la phase ultérieure lors de laquelle le droit au remboursement – éventuellement à titre partiel – doit être définitivement déterminé après un examen plus étendu de la réalisation ou non des critères des art. 21 s. LIA. Il reviendra dès lors à l'AFC d'établir, avec la collaboration de la recourante, si les conditions d'une évasion fiscale

sont, ou non, réalisées et de déterminer le montant de l'impôt le cas échéant élué.

**4.7** Il ressort des considérations qui précèdent que des doutes suffisants demeurent en l'occurrence sur le droit éventuel au remboursement de la recourante. Dans ces circonstances, la recourante n'est pas parvenue à prouver qu'il était établi qu'elle aurait droit au remboursement de l'impôt anticipé. C'est par conséquent à juste titre que l'exécution de l'obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable, qu'elle avait sollicitée par le dépôt de la formule 105 et qui était seule litigieuse en l'espèce, lui a été refusée pour l'entier de l'impôt visé de 6 983 438 fr. 35 (35 % de 19 952 681 francs).

L'intérêt moratoire de 5 % l'an à partir du (...) sur le montant de l'impôt impayé est également confirmé. Le Tribunal de céans renonce, sur ce point, à considérer en l'occurrence la date de l'inscription de la fusion – au journal – du registre du commerce (soit le [...] 2013 ; cf. à ce sujet, GUILLAUME VIANIN, in: Tercier/Amstutz [éd.], Commentaire romand CO II, éd. 2008, n° 40 s. ad art. 932 [dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2020]) comme étant le moment où échoit la prestation imposable en tant que point de départ du délai de trente jours au sens de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, vu la différence dans le cas présent minime d'intérêt moratoire entre la date de l'inscription au journal et la date de publication de la radiation de B. \_\_\_\_\_ par suite de fusion (soit le [...] 2013) dans la Feuille Officielle Suisse du Commerce.

## **5.**

**5.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. La décision sur réclamation du 21 décembre 2018 est partant confirmée.

**5.2** En conséquence, 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, vu les circonstances, par 32 500 francs, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 32 500 francs 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 :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

John Romand

**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 :