



## **Arrêt du 10 novembre 2015**

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

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

contre

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

---

Objet

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

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

B.\_\_\_\_\_, société anonyme sise à Lausanne, est inscrite au registre du commerce du canton \*\*\* – dans lequel elle apparaît également sous les raisons sociales \*\*\* et \*\*\* – depuis le \*\*\* 2005 et a pour but, selon l'extrait dudit registre, de réaliser des "prestations de service, en particulier en matière de communication, management, comptabilité, contrôle de gestion et budgétaire, suivi du développement des ventes; formation de collaborateurs en faveur du groupe auquel elle appartient, actif notamment dans le domaine de l'aluminium". Ayant pour administrateur unique M. X.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ fait partie d'un groupe international de sociétés, dont le détenteur final est A.\_\_\_\_\_. Ce groupe est notamment composé des sociétés C.\_\_\_\_\_, avec siège aux Iles Vierges Britanniques, D.\_\_\_\_\_, avec siège à Guernesey et E.\_\_\_\_\_, sise à Guernesey (voir le schéma figurant en p. 2 de la décision de l'AFC dont est recours).

**B.**

En dates des 21 et 31 décembre 2004, un contrat de distribution (distribution agreement) exclusive d'alumine fut signé entre la société M.\_\_\_\_\_ d'une part et, d'autre part, les sociétés E.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_, ainsi que la société – représentée par X.\_\_\_\_\_ – "B.\_\_\_\_\_, a company incorporated in Switzerland". Selon les termes de ce contrat, M.\_\_\_\_\_ s'engageait à fournir de l'alumine aux trois sociétés cocontractantes dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et pour une durée de dix ans au moins, contre rémunération (cf. pièce jointe au bordereau des pièces du mémoire de réponse de l'AFC [ci-après : pièces AFC] n° 31). Par contrat de fourniture (supply agreement) conclu en date des 11 avril et 8 juin 2005 entre les sociétés "B.\_\_\_\_\_, a company incorporated in Switzerland" et la société N.\_\_\_\_\_, sise à Bahreïn, la première nommé s'engagea à vendre à la seconde des quantités d'alumine clairement définies du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 31 décembre 2014 (cf. pièce AFC n° 32).

**C.**

Dans le courant de l'année 2005, B.\_\_\_\_\_ établit 56 factures concernant des opérations de vente d'alumine à N.\_\_\_\_\_. D'après ces documents, cette dernière s'acquittait du prix correspondant directement sur deux comptes détenus l'un par C.\_\_\_\_\_, l'autre par D.\_\_\_\_\_ (cf. pièce AFC n° 30). Une partie du produit de ces ventes était ensuite réaffecté à la fourniture d'alumine, le solde étant viré à Guernesey sur un compte détenu par E.\_\_\_\_\_ (cf. notamment pièces AFC n° 24 et 26; cf. également le schéma figurant en p. 3 de la décision entreprise). Dans ce contexte, la

Division Affaire pénale et enquêtes (DAPE) de l'AFC ordonna, en date du 15 août 2012, une enquête pénale administrative à l'encontre notamment de A.\_\_\_\_\_. Par décision du 15 mai 2013, l'AFC reconnut B.\_\_\_\_\_ débitrice du montant de Fr. 18'361'784.35, plus intérêt moratoire. Elle considéra en substance qu'en renonçant au produit de la vente d'alumine en faveur de sociétés du groupe auquel elle appartient, B.\_\_\_\_\_ avait réalisé des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. pièce AFC n° 1). L'AFC déclara en outre A.\_\_\_\_\_ solidairement responsable du paiement de la créance fiscale.

#### **D.**

Par réclamation du 17 juin 2013, B.\_\_\_\_\_ contesta cette décision, concluant principalement à son annulation et, subsidiairement, à sa réforme en ce sens que l'intégralité des commissions versées pour l'obtention du chiffre d'affaires et les autres charges soient exclues du calcul du montant imposable (cf. pièce AFC n° 2). Par mémoire du 21 juin 2013, A.\_\_\_\_\_ interjeta à son tour réclamation contre la décision de l'AFC, concluant principalement à son annulation et, subsidiairement, à ce que la décision soit réformée en ce sens qu'il soit libéré de tout assujettissement à une prestation et de toute responsabilité solidaire pour l'impôt anticipé, les intérêts et les frais dus par B.\_\_\_\_\_ pour l'année 2005. Encore plus subsidiairement, A.\_\_\_\_\_ conclut à ce que les frais de commercialisation soient déduits de la marge brute réalisée sur la vente d'alumine et à ce qu'une part de cette marge soit attribuée à la société s'étant chargée d'acheter l'alumine (cf. pièce AFC n° 3). Par décision du 30 mars 2015, l'AFC rejeta les réclamations formées contre sa décision du 15 mai 2013, qu'elle confirma (cf. pièce AFC n° 4).

#### **E.**

B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre cette décision par mémoire du 12 mai 2015, concluant à titre provisionnel à ce que la procédure soit suspendue jusqu'à droit connu sur la procédure pénale ordinaire du Ministère public de la Confédération (MPC) et la procédure pénale administrative de la DAPE et, au fond, à ce qu'il soit prononcé que la recourante ne doit aucun impôt anticipé ni aucun intérêt moratoire (procédure A-3113/2015 ; cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). A titre subsidiaire, la recourante conclut à ce qu'il soit dit que le montant dû à titre d'impôt anticipé est de Fr. 552'868.75, plus intérêt. Encore plus subsidiairement, elle conclut à ce que ce montant soit fixé à Fr. 890'157.87, plus intérêt. La recourante requiert en outre des mesures d'instruction et notamment la production, par l'autorité inférieure, de toute pièce

permettant d'examiner la date d'envoi et de réception des comptes 2005 de la recourante, ainsi que l'audition de témoins.

Par mémoire du 12 mai 2015, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a également interjeté recours contre la décision de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) du 30 mars 2015, concluant principalement à son annulation et, subsidiairement, à ce qu'il soit procédé à une nouvelle évaluation de la rémunération versée à la recourante pour les prestations fournies au groupe de sociétés auquel elle appartient et à ce que toutes les prétentions de l'autorité inférieure à son encontre concernant l'impôt anticipé dû par B.\_\_\_\_\_ soient rejetées (procédure A-3060/2015; cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). Plus subsidiairement encore, le recourant conclut à être acheminé à prouver par toutes voies de droit les faits allégués dans son mémoire de recours.

L'autorité inférieure a conclu au rejet des recours par réponses du 24 août 2015 (cf. dossiers A-3060/2015, pièce n° 8; dossier A-3113/2015, pièce n° 8).

#### **F.**

Dans le cadre d'une procédure administrative distincte portant sur les périodes fiscales 2006 à 2009, B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ ont chacun recouru contre une décision de l'AFC du 1<sup>er</sup> juillet 2015 par mémoires des 2 et 7 septembre 2015, déclenchant l'ouverture, devant le Tribunal administratif fédéral, des procédures A-5433/2015 et A-5505/2015.

Par courriers des 14 et 15 octobre 2015, B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ respectivement ont requis la jonction en une seule procédure de l'ensemble des causes les concernant, à savoir celles faisant l'objet des présentes procédures A-3060/2015 et A-3113/2015 et celles susmentionnées concernant les années 2006 à 2009 (cf. dossier A-3060/2015, pièce n° 13; dossier A-3113/2015, pièce n° 15).

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

#### **Droit :**

##### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît – en vertu de l'art. 31 LTAF – des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la

procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le tribunal de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposés le 12 mai 2015 par les destinataires de la décision entreprise, qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA), les mémoires de recours sont intervenus en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA, en relation avec les art. 20 et 22a al. 1 let. a PA). Un examen préliminaire relève qu'ils remplissent en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Les recours sont donc recevables et il convient d'entrer en matière au fond.

**1.2** D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des affaires qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit, une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 3.17; ATF 131 V 224 consid. 1 et 128 V 126 consid. 1; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_690/2014 et 6B\_714/2014 du 12 juin 2015 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1 et A-510/2011 du 14 août 2012 consid. 1.3.1).

En l'occurrence, les procédures A-3060/2015 et A-3113/2015 concernent le même complexe de faits et portent sur des questions juridiques communes. Les deux recours des 12 mai 2015 sont en outre dirigés contre la même décision, à savoir celle rendue par l'autorité inférieure le 30 mars 2015. Depuis le 2 novembre 2015, les recourants sont en outre représentés par les mêmes mandataires, à savoir Maître Oberson et Maître Sayegh (cf. dossier A-3060/2015, procuration annexée à la pièce n° 17; dossier A-3113/2015, procuration annexée à la pièce n° 18). Il se justifie en conséquence de joindre les causes A-3060/2015 et A-3113/2015 et de statuer sur celles-ci dans un seul arrêt, sans qu'il soit nécessaire, au préalable, de rendre sur ce point une décision incidente séparément susceptible de recours, la jonction ne pouvant en l'occurrence pas causer de préjudice irréparable.

Concernant les procédures de recours A-5433/2015 et A-5505/2015, on relèvera qu'elles mettent certes aux prises les mêmes parties – à savoir la recourante, respectivement le recourant, et l'autorité inférieure – et portent en outre sur les mêmes questions juridiques que celles communes aux procédures A-3060/2015 et A-3113/2015. Elles concernent en revanche des périodes fiscales distinctes de celles visées par ces dernières et sont dirigées contre une autre décision de l'autorité inférieure, rendue le 1<sup>er</sup> juillet 2015. Dans ces conditions et compte tenu des circonstances concrètes particulières des causes A-3060/2015 et A-3113/2015, le tribunal de céans estime qu'il ne se justifie pas de joindre à ces deux causes les procédures A-5433/2015 et A-5505/2015. Partant, la demande en ce sens des recourants est rejetée.

### 1.3

**1.3.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6<sup>e</sup> éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss).

**1.3.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont toutefois pas applicables en cette matière (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit en effet être réservée, "dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins" (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, *in* : Feuille fédérale [FF] 1965 II 1383 ss, 1397; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1541/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.2).

**1.3.3** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21]), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les

moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit exclue (cf. consid. 1.2.2 ci-avant), ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse. En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2347/2014 du 29 septembre 2015 consid. 1.2.2 et A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

**1.4** 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 (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s.; THIERRY TANQUEREL; *Manuel de droit administratif*, Genève 2010, n. marg. 1563).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 et 1202/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.4).

## **2.**

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

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

### **3.**

**3.1** La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]; art. 1 al. 1 LIA). L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfiques et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (art. 4 al. 1 let. b LIA; cf. W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1<sup>re</sup> partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss *ad* art. 4 al. 1 let. b p. 90 ss).

Selon l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA, RS 642.211), est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'exprimer que pour faire application de cette disposition, les autorités fiscales n'étaient pas strictement liées par la qualification de droit privé de l'opération juridique, mais devaient plutôt apprécier l'état de fait conformément à la réalité économique (cf. notamment arrêts du Tribunal fédéral 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2 et 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1).

### **3.2**

**3.2.1** Constituent, entres autres, de telles prestations appréciables en argent les distributions dissimulées de bénéfice. Selon la jurisprudence constante, entre dans cette catégorie toute attribution faite par la société,

sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite. Par ailleurs, le caractère insolite de cette prestation doit être reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 131 II 593 consid. 5; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_708/2012 du 21 décembre 2012 [publié aux ATF 139 I 64] consid. 4.3 [non publié aux ATF] et 2C\_265/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2009 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 2.2; MARCUS DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, *in* : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 132 *ad* art. 4 LIA et n° 41 *ad* art. 12 LIA).

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

En revanche, les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou de proches et qui reposent sur une autre base juridique que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec un tiers extérieur, ne sont pas soumises à l'impôt (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 précité consid. 2.2).

**3.2.2** Sauf disposition légale expresse, le droit fiscal suisse ne connaît pas la notion de groupe économique, de sorte que les sociétés appartenant à un même groupe doivent être traitées fiscalement comme des entités juridiques indépendantes (cf. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2, 2A.355/2004 précité consid. 2.2 et 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3). Les

opérations qu'elles réalisent entre elles doivent ainsi intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence et obéir aux conditions du marché (principe du « *dealing at arm's length* »). A défaut, l'AFC est fondée à considérer qu'il s'agit de mises à disposition d'actifs de la société en faveur de son actionnaire, sans contre-prestation correspondante, à savoir de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 8.2).

**3.3** Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). L'échéance de la prestation imposable se détermine en principe d'après les règles du droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.1 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 4.1.2; PFUND, op. cit., n° 2.2 *ad* art. 12 al. 1; cf. également art. 21 al. 3 OIA). Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale sur les (autres [cf. art. 16 al. 1 let. a]) revenus de capitaux mobiliers (art. 16 al. 1 let. c LIA). Dès l'échéance du délai de trente jours, un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]). La créance fiscale se prescrit – en règle générale (cf. consid. 4.3 ci-après) – par cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA).

#### **4.**

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

**4.2** En vertu de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). En conséquence, lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur des possesseurs de droits de participation sans déduction de l'impôt soustrait, ces derniers peuvent être appelés, sur la base de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, à restituer la somme dont ils ont indûment la jouissance. Il n'est pas nécessaire, pour cela, qu'une faute ait été commise, ni, *a fortiori*, qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6c et 106 Ib 218 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral du 4 août 1999 *in* : Archives 68 p. 438 ss consid. 2b et du 6 mars 1986 précité consid. 2c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4084/2007 du 5 novembre 2008 consid. 7.2; MARKUS WEIDMANN/STEFAN OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, *in* : Revue fiscale [RF] 62/2007 p. 622 ss, p. 628).

**4.3** Dans les cas d'infraction au droit pénal administratif, la prescription de la créance fiscale est réglée par l'art. 12 al. 4 DPA, selon lequel l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites. En cas de soustraction, de mise en péril de contributions ou d'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription, initialement de cinq ans (art. 11 al. 2 DPA) et augmenté à dix ans par l'art. 333 al. 6 let. a du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0), a été limité à sept ans par la jurisprudence (cf. ATF 134 IV 328, traduit *in* : Journal des Tribunaux [JdT] 2010 IV p. 164 ss, consid. 2.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 6.2; ATAF 2009/59 consid. 4.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A4425/2013 du 9 septembre 2014 consid. 6.2 et A-3638/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4.2; MICHAEL BEUSCH/JASMIN MALLA, *in* : VStG-Kommentar, n° 54a *ad* "Vorbemerkungen zu Art. 61-67").

**4.3.1** Concernant le point de départ du délai, l'art. 98 CP, applicable en vertu du renvoi de l'art. 2 DPA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3638/2012 précité consid. 2.4.1, A-3644/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4.1 et A-6977/2009 précité consid. 4.3), prévoit que la prescription court dès le jour où l'auteur a exercé son activité coupable (let. a; version allemande : "mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt"; version italienne : "dal giorno in cui l'autore ha

commesso il reato"), ce jour n'étant pas pris en compte (cf. ATF 107 Ib 74 consid. 3a et 97 IV 238 consid. 2; arrêts du Tribunal pénal fédéral BB.2014.168 du 30 juin 2015 consid. 3.7 et SK.2014.14 du 18 mars 2015 consid. 3.4). Le fait que la lettre de cette disposition se réfère, dans les trois langues, non pas au moment de la survenance du résultat, mais à celui où l'activité coupable a été exercée, est déterminant pour son interprétation (cf. consid. 2 ci-avant), de sorte qu'il y a lieu d'admettre que la prescription de l'acte illicite puisse être acquise avant même que le résultat ne se produise et, partant, que le lésé ne connaisse ses prétentions. Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de relever qu'une telle solution n'était pas contraire à la *ratio* de la prescription, dès lors qu'après l'écoulement d'un certain temps, le prononcé d'une peine n'apparaissait ni nécessaire d'un point de vue de politique criminelle, ni justifié (cf. ATF 136 II 187, traduit *in* : RDAF 2011 I p. 550 ss, consid. 7 et ATF 134 IV 297 consid. 4).

Si le délinquant a exercé son activité coupable à plusieurs reprises, la prescription court du jour du dernier acte (art. 98 let. b CP). L'art. 98 let. b CP vise plusieurs actes qui forment une unité. La jurisprudence au sujet de cette disposition a évolué au fil du temps (cf. à ce propos ATF 127 IV 49 consid. 1b, 131 IV 83 consid. 2.4.3 à 2.4.5 et 132 IV 49 consid. 3.1.1.3). Désormais, celle-ci s'applique en cas d'unité juridique ou naturelle d'actions entre les différents actes commis. S'agissant de l'unité juridique, elle existe lorsque le comportement défini par la norme présuppose, par définition, de fait ou typiquement, la commission d'actes séparés, tel le brigandage (art. 140 CP), mais aussi lorsque la norme définit un comportement durable se composant de plusieurs actes, par exemple les délits de gestion fautive (art. 165 CP) ou de services de renseignements politiques ou économiques (art. 272 et 273 CP). Quant à l'unité naturelle d'actions, elle existe lorsque des actes séparés procèdent d'une décision unique et apparaissent objectivement comme des événements formant un ensemble en raison de leur relation étroite dans le temps et dans l'espace. Elle vise ainsi la commission répétée d'infractions - par exemple, une volée de coups - ou la commission d'une infraction par étapes successives - par exemple, le sprayage d'un mur avec des graffitis pendant plusieurs nuits (cf. ATF 132 IV 49 consid. 3.1.1.3 et 131 IV 83 consid. 2.4.5; arrêts du Tribunal fédéral 6B\_496/2012 du 18 avril 2013 consid. 8.4.3 et 6B\_908/2009 du 3 novembre 2010 consid. 9.1; arrêts du Tribunal pénal fédéral BB.2014.168 précité consid. 3.7 et SK.2014.14 précité consid. 3.4).

Une unité d'actions est cependant exclue si un laps de temps assez long s'est écoulé entre les différents actes, quand bien même ceux-ci seraient liés entre eux (cf. ATF 132 IV 49 consid. 3.1.1.3 et 131 IV 83 consid. 2.4.5;

arrêts du Tribunal fédéral 6B\_496/2012 précité consid. 8.4.3 et 6B\_908/2009 précité consid. 9.1; ATAF 2009/59 consid. 6.4.2). Dans une affaire portant sur l'établissement de fausses comptabilités pour trois exercices comptables successifs, le Tribunal fédéral a ainsi considéré qu'il n'y avait pas d'unité juridique ou naturelle, dès lors qu'une année séparait à chaque fois les faits reprochés, qui constituent ainsi des infractions distinctes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 6B\_496/2012 précité consid. 8.7).

**4.3.2** Selon la jurisprudence, lorsqu'une société anonyme fait une prestation appréciable en argent en cédant à un actionnaire ou à une personne proche des recettes non comptabilisées et ce, en infraction à la législation administrative fédérale, le délai de prescription ne commence à courir que dès après la date à laquelle le bilan incorrect est remis à l'AFC ("[d]ie [...] Verjährungsfrist [...] beginnt erst nach dem Termin zu laufen, an dem die unrichtige Jahresrechnung bei der ESTV *eingereicht* wurde" [arrêt du Tribunal fédéral du 26 mars 1987 précité, consid. 5]; cf. WEIDMANN/OESTERHELT, op. cit., p. 634; cf. également consid. 3.2.1 et 4.1 ci-avant). Ainsi, l'activité coupable au sens de l'art. 98 CP consiste en ce cas en la remise des documents comptables irréguliers à l'autorité compétente (cf. consid. 4.3.1 ci-avant).

**4.3.3** Conformément à l'art. 11 al. 3 DPA, en matière de délits et de contraventions, la prescription est suspendue notamment pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_414/2013 précité consid. 6.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3638/2012 précité consid. 2.4.3, A-3644/2012 précité consid. 2.4.3 et A-6492/2011 du 15 janvier 2013 consid. 2.4.3; BEUSCH/MALLA, *in*: VStG-Kommentar, n° 56 *ad* "Vorbemerkungen zu Art. 61-67"). En cas de procédures pénales administratives dirigées contre plusieurs participants, qui concernent des états de fait identiques ou qui se recoupent, le délai de la prescription pénale est suspendu à l'égard de tous les participants pendant la procédure de réclamation ou de recours introduite par l'un des participants sur la question de l'assujettissement à la prestation (cf. ATF 134 IV 328, traduit *in*: JdT 2010 IV p. 164 ss, consid. 2.2 et 3, en particulier consid. 3.3).

## 5.

**5.1** En l'espèce, les recourants contestent l'existence de prestations appréciables en argent sous la forme de distributions de recettes non comptabilisées par la recourante aux sociétés apparentées C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_, respectivement sous la forme de renonciations, en faveur de

ces deux sociétés, à des produits qui devaient normalement revenir à la recourante (cf. consid. 3.2.1, 3.2.2 et 3.2.3 ci-avant; mémoire de recours de A.\_\_\_\_\_, p. 4 ss et p. 27 ss; mémoire de recours de B.\_\_\_\_\_, p. 7 et p. 11 ss). Le recourant conteste en outre avoir obtenu la jouissance de l'avantage illicite et, partant, être solidairement tenu à la restitution de celui-ci en sa qualité de bénéficiaire ultime du groupe (cf. consid. 4.1 ci-avant; mémoire de recours de A.\_\_\_\_\_, p. 9 et p. 33 s.).

Par ailleurs, les recourants soulèvent qu'en tout état de cause, la créance fiscale serait en l'occurrence prescrite (cf. mémoire de recours de A.\_\_\_\_\_, p. 4 et p. 24 ss; mémoire de recours de B.\_\_\_\_\_, p. 6 s. et p. 8 ss). Ils font à cet égard notamment valoir qu'en l'absence de prestation appréciable en argent, le délai de prescription est de cinq ans, de sorte que la créance fiscale serait prescrite depuis la fin de l'année 2010. Ils allèguent au surplus que les comptes annuels 2005 de la recourante, reçus par l'autorité inférieure le 19 juin 2006, ont été envoyés au plus tard le 16 juin 2006, de sorte que le délai de prescription de sept ans applicable en cas de soustraction d'impôt (cf. consid. 4.3 ci-avant) serait échu le 16 juin 2013 et n'aurait en conséquence pas pu être suspendu par le dépôt, en date du 17 juin 2013, de la réclamation de la recourante.

Concernant ce dernier point, l'autorité inférieure considère pour sa part que ce n'est pas la date de l'envoi des comptes supposés inexacts, mais bien celle de leur réception qui constitue le *dies a quo* du délai de prescription de la créance fiscale (cf. décision entreprise, ch. 5 p. 13 ss, en particulier ch. 5.4 p. 15; mémoire de réponse dans la cause A-3113/2014, p. 2 ss). En outre, l'autorité inférieure estime que le délai de prescription n'aurait commencé à courir, conformément à l'art. 98 let. b CP (cf. consid. 4.3.1 ci-avant), qu'à partir du jour du dernier acte punissable, soit bien après l'année 2006 dès lors que des prestations appréciables en argent constitutives de soustractions fiscales ont été réalisées de façon constante jusque dans le courant de l'année 2009.

## **5.2**

**5.2.1** A ce sujet et dans la mesure où il s'agirait de retenir l'existence de telles prestations appréciables en argent, on relèvera que si les différents faits reprochés à la recourante apparaissent d'une certaine façon liés entre eux, une unité juridique ou naturelle d'actions au sens de l'art. 98 let. b CP est cependant exclue. Dès lors que l'activité coupable consisterait en pareille hypothèse en les différentes remises à l'AFC des comptes annuels de la recourante (cf. consid. 4.3.2 ci-avant), et compte tenu du laps de temps assez long qui sépare chacun de ces faits, à savoir environ une

année, il y aurait en effet lieu de retenir que ceux-ci constituent autant d'infractions distinctes (cf. consid. 4.3.1 ci-avant). Le fait que les supposées prestations relatives à l'exercice comptable 2005 puissent en l'occurrence faire l'objet d'une procédure fiscale séparée atteste au demeurant clairement de l'absence d'unité juridique ou naturelle d'actions.

**5.2.2** Partant, il s'agit concrètement de déterminer le moment auquel l'activité coupable au sens de l'art. 98 let. a CP aurait en l'occurrence été exercée, soit celui auquel il y a lieu de considérer que les comptes annuels 2005 de la recourante ont été remis à l'autorité inférieure (cf. 4.3.2 ci-avant). A cet égard, on notera que si le résultat de l'infraction ne se produit certes qu'au moment de la réception, par l'autorité compétente, des comptes irréguliers et que sa survenance peut ainsi dépendre du concours d'un tiers extérieur (utilisé comme moyen) – à savoir, dans le cas d'espèce, la Poste, par l'intermédiaire de laquelle les comptes annuels 2005 de la recourante ont été adressés à l'autorité inférieure –, l'activité coupable, en revanche, ne peut – par définition – être le fait que de l'auteur (ou des auteurs) de l'infraction. Elle est donc nécessairement exercée, le cas échéant, au moment où les comptes inexacts sont remis à un bureau de poste, la survenance ou non du résultat ne dépendant alors plus de la volonté et du comportement de l'auteur de l'infraction.

Par conséquent, dans la mesure où l'art. 98 let. a CP se rattache, non pas au moment de la survenance du résultat, mais à celui où l'activité coupable a été exercée (cf. consid. 4.3.1 ci-avant), il y a lieu d'admettre, contrairement à l'avis de l'autorité inférieure, que ce n'est pas la date à laquelle les comptes annuels 2005 lui sont parvenus, mais celle à laquelle ces documents ont été déposés à la Poste par la recourante qui serait en l'occurrence déterminante. Une telle solution est en outre conforme au principe de l'expédition applicable en droit administratif et en droit pénal, selon laquelle un acte est réputé accompli le jour où il est remis à un bureau de poste (cf. notamment art. 21 al. 1 PA et art. 91 al. 2 du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 [CPP, RS 312.0]; cf. également art. 48 LTF; ATF 117 Ib 220 consid. 2a; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 304; DANIEL STOLL, *in*: André Kuhn/Yvan Jeanneret [édit.], Commentaire romand CPP, Bâle 2011, n°3 ss *ad* art. 91; dans ce sens, voir aussi RDAF 1989 p. 271 ss, dans laquelle le terme "eingereicht" utilisé dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 mars 1987 précité est traduit par le verbe "adresser" ou "envoyer"). Le fait qu'à ce moment, l'autorité inférieure ne pouvait avoir aucune connaissance des supposées prestations appréciables en argent, comme elle le relève (cf. mémoire de réponse, p. 3), ne saurait au surplus poser problème, dès lors qu'il est admis par la jurisprudence que la

prescription peut être acquise avant même que le résultat ne se produise et que le lésé ne connaisse ses prétentions (cf. consid.4.3.1 ci-avant).

**5.3** La date du dépôt des comptes de la recourante pour l'exercice annuel 2005, envoyés sous plis simple à l'autorité inférieure et accompagnés du formulaire 103 non daté, n'est pas établie par pièce. Le timbre apposé par cette dernière sur ce formulaire atteste toutefois que les documents en question ont été reçus au plus tard le lundi 19 juin 2006, de sorte qu'à défaut d'élément contraire, il convient de constater, selon l'expérience de la vie et le cours ordinaire des choses, qu'ils ont été adressés au plus tard le vendredi 16 juin 2005, comme le soutiennent les recourants. Ce point n'est du reste pas contesté par l'autorité inférieure. Le délai de prescription, qui a ainsi commencé à courir le 17 juin 2006, est en conséquence échu le 16 juin 2013 à minuit et n'a donc pas été interrompu par la réclamation déposée par la recourante le 17 juin 2013. Dans la mesure où il s'ensuit que la créance fiscale litigieuse serait en tout état de cause prescrite, il n'est en l'espèce pas nécessaire de déterminer si dans le cas d'espèce, la recourante a effectivement réalisé des prestations appréciables en argent en faveur de proches, ni si le recourant doit être solidairement tenu avec cette dernière au paiement de l'impôt, pas plus qu'il n'y a dans ces circonstances lieu de donner suite aux requêtes en instruction et en suspension de la cause formées par la recourante.

## **6.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre les recours et à annuler la décision de l'autorité inférieure. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'état (art. 63 al. 1 et 2 PA). Les avances de frais de Fr. 18'000.-- versées par les recourants leur seront respectivement restituées dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour ces derniers de communiquer chacun un numéro de compte sur lequel le remboursement pourra être effectué.

Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). A défaut d'un éventuel décompte remis par la partie concernée, l'indemnité est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). En l'occurrence, compte tenu du degré de complexité de la cause, du travail effectivement nécessaire et du

tarif horaire retenu par le Tribunal de céans (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), l'indemnité de dépens allouée à chacun des recourants est arrêtée, conformément à la pratique, à Fr. 15'000.-- (TVA comprise), à charge de l'autorité inférieure.

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

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

**1.**

Les causes A-3060/2015 et A-3113/2015 sont jointes sous un seul numéro de référence (A-3060/2015).

**2.**

Les demandes de suspension de cause sont rejetées.

**3.**

Les recours sont admis.

**4.**

La décision attaquée est annulée.

**5.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Les avances de frais d'un montant respectif de Fr. 18'000.-- (dix-huit mille francs) versées par les recourants leur seront restituées dès le présent arrêt définitif et exécutoire.

**6.**

L'autorité inférieure versera à chacun des recourants, à titre de dépens, une indemnité de Fr. 15'000.--.

**7.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :