



Cour I
A-6785/2016

Arrêt du 17 avril 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Salome Zimmermann, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A. _____,
c/o ***,
représentée par Maître Pierre-Marie Glauser et
Maître Frédéric Epitoux,
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._____ (ci-après: recourante) est inscrite au registre du commerce *** depuis le ***. Elle a le but suivant: ***. Le capital-actions d'une valeur nominale de Fr. 300'000.- (à savoir 300 actions nominatives de Fr. 1'000.- avec restrictions quant à la transmissibilité) est entièrement libéré.

B.

Inscrite le *** au registre du commerce vaudois, B._____ (ci-après: B._____) a pour but les "opérations immobilières".

C.

Selon le bilan de la recourante au 31 décembre 2008, elle était propriétaire d'une parcelle sise à *** (ci-après: immeuble) d'une valeur de Fr. 6'000'000.-.

D.

En substance, entre 2008 et 2009, les éléments suivants – exposés dans tout le détail requis plus bas, consid. 4.4 – se sont succédés. C._____, résident étranger, a vendu l'intégralité des 300 actions de la recourante à B._____. La recourante a ensuite vendu l'immeuble à D._____, résidente suisse, pour un montant de Fr. 11'500'000.-.

E.

Par formule 103 datée du 26 novembre 2012, la recourante a déclaré la distribution d'un dividende de Fr. 5'000'000.- décidée par son assemblée générale des actionnaires le 5 octobre 2012 pour l'exercice commercial 2011, et dont l'échéance a été fixée au 31 octobre 2012 (pièce 15 du dossier de l'AFC). Par formule 106 du même jour, la recourante a demandé l'autorisation d'exécuter son obligation fiscale au moyen de la procédure de déclaration (pièce 11 jointe au recours).

F.

Après divers échanges entre les parties, le 29 juillet 2014, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) a décidé, sous la référence ***, ce qui suit:

1. L'AFC rejette la demande d'exécuter l'obligation fiscale au moyen de la procédure dite de déclaration dans le cadre du versement d'un dividende de Fr. 5'000'000.- avec échéance au 31 octobre 2012.
2. La recourante doit payer immédiatement à l'AFC l'impôt anticipé de Fr. 1'750'000.- (35% de Fr. 5'000'000.-).

3. L'échéance de la prestation (liquidation de fait) est fixée au 31 mars 2009 et l'échéance de l'impôt au 30 avril 2009.

4. La recourante doit à l'AFC un intérêt moratoire de 5% sur l'impôt anticipé calculé depuis l'échéance de l'impôt anticipé (30 avril 2009) jusqu'au jour du paiement de l'impôt anticipé.

5. E. _____, en tant qu'administrateur unique et liquidateur de fait, est responsable solidairement avec la recourante du paiement de l'impôt anticipé, des intérêts moratoires et des frais dus. E. _____ dispose des mêmes droits et voies de recours que la recourante. Un exemplaire de la présente décision lui est notifié personnellement.

G.

Par écriture du 11 septembre 2014, Maître Pierre-Marie Glauser et Maître Frédéric Epitoux, agissant "au nom et pour le compte de [la recourante] et de B. _____ [...]", ont formé une réclamation contre la décision du 29 juillet 2014; l'écriture est accompagnée notamment de deux procurations octroyées par la première, respectivement la seconde. De manière quelque peu contradictoire, la réclamation se termine par des conclusions déposées par "notre mandante". Quoiqu'il en soit, il est demandé, dans lesdites conclusions, l'annulation de la décision du 29 juillet 2014 et l'émission d'une nouvelle décision confirmant que la procédure de déclaration est applicable dans le cadre du versement du dividende de Fr. 5'000'000.- avec échéance au 31 octobre 2012 et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû.

H.

Par décision sur réclamation du 30 septembre 2016, l'AFC a décidé ce qui suit:

1. La réclamation du 11 septembre 2014 de la recourante, sise à ***, à l'encontre de la décision n° *** du 29 juillet 2014 de l'AFC est rejetée.

2. La demande d'autorisation d'exécuter l'obligation fiscale au moyen de la procédure de déclaration dans le cadre du versement du dividende de Fr. 5'000'000.- avec échéance au 31 octobre 2012 est rejetée.

3. La recourante doit payer immédiatement à l'AFC l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation, soit Fr. 1'840'184.85 (35% de Fr. 5'257'671.02), valeur au 31 mars 2009.

4. L'échéance de la prestation (évasion fiscale) est fixée au 31 mars 2009 et l'échéance de l'impôt est fixée au 30 avril 2009.

5. La recourante doit à l'AFC un intérêt moratoire de 5% sur l'impôt anticipé calculé depuis l'échéance de l'impôt anticipé (30 avril 2009) jusqu'au jour du paiement de l'impôt.

6. E. _____ est responsable solidaire du paiement de l'impôt anticipé de Fr. 1'840'184.35, des intérêts moratoires de 5% l'an dès le 30 avril 2009 et des frais à hauteur du produit de liquidation en tant que liquidateur de fait.

I.

Dans son recours non daté mais déposé le 2 novembre 2016 (cachet postal) et parvenu au Tribunal administratif fédéral le 4 novembre 2016, la recourante dépose les conclusions suivantes:

Principalement

Annuler la décision de l'AFC du 30 septembre 2016 en disant que la procédure de déclaration était applicable pour le dividende 2012 et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû.

Subsidiairement

Annuler la décision de l'AFC du 30 septembre 2016 et lui retourner la cause pour qu'elle fixe un impôt anticipé calculé sur le dividende de Fr. 5'000'000.- à partir de l'échéance du dividende du 5 octobre 2012, tout en précisant que cet impôt anticipé est récupérable par l'actionnaire (B. _____) et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû.

En tous les cas

Mettre les frais de la présente procédure ainsi que de la précédente procédure à la charge de l'AFC.

Allouer des dépens à la recourante.

J.

Dans sa réponse du 25 janvier 2017, l'AFC conclut au rejet du recours, à la confirmation de sa décision du 30 septembre 2016 ainsi qu'à la mise de tous les frais judiciaires à la charge de la recourante. Dans sa réplique du 15 mars 2017, déposée après consultation de certaines pièces du dossier, la recourante maintient l'intégralité de son recours. L'AFC persiste dans sa position par duplique du 26 avril 2017.

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci

connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon l'art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. En l'occurrence, l'AFC a rendu une première décision le 29 juillet 2014. Celle-ci a été contestée par la recourante, d'où il est résulté la décision sur réclamation ici querelée. La compétence fonctionnelle du Tribunal est ainsi respectée.

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

2.

2.1 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).

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

2.3 Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.3, A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3).

2.4 La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA; art. 52 PA; arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). Ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse (malgré l'art. 2 al. 1 PA; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.2 [citant le message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383, 1397], A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 2.3; voir aussi arrêt du TF 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1). Le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement les faits pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3, A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A 5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

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

2.5 En procédure administrative, un fait est en principe tenu pour établi lorsque le juge a pu se convaincre de la vérité d'une allégation (preuve stricte). Dans certains cas, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante (arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; 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 du 5 novembre 2014 consid. 3.2, 2C_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié dans ATF 139 II 384). Un tel état de nécessité en matière de preuve se rencontre lorsque, par la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée, en particulier si les faits allégués par la partie qui supporte le fardeau de la preuve ne peuvent être établis qu'indirectement et par des indices (ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; voir aussi arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2). L'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.3).

2.6 Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, art. 19 PA et art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2, arrêt du TF 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

2.7 Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_109/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du

27 novembre 2013 consid. 3.5.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3).

En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.2, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.4.2).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4).

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

3.

3.1 La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 132 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]; art. 1 al. 1 LIA), qui est remboursé pour autant que les conditions légales (consid. 3.6 ci-dessous) soient remplies (arrêt du TF 2C_333/2007 du 22 février 2008 consid. 5.1). Aux termes

de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (ATF 141 II 447 consid. 2.1, arrêt du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1; arrêts du TAF A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 3.1, A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1).

3.2 L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié (ou y a, ou non, son siège) en Suisse. Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire; il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé. Dans le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt (voir art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA), sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (ATF 141 II 447 consid. 2.2, arrêts du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1, 2C_818/2011 du 18 janvier 2012 consid. 2.2; arrêts du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1, A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4; VINCENT BERGER, La procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé dans le contexte international, RDAF 2015 II 513 ss, p. 515 et 522).

3.3 L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA).

Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit (lorsque l'obligation fiscale ne peut pas être exécutée par la procédure de déclaration, voir consid. 3.7 ci-dessous) déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt; c'est lui qui supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt; ces obligations incombent au débiteur de la prestation (arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1; THOMAS JAUSSE, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., 2012, n° 6 ad art. 10).

3.4

3.4.1 Est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation etc.; art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'art. 20 al. 1 OIA est conforme à la loi (ATF 115 Ib 274 consid. 9a, 110 Ib 321 consid. 3).

L'impôt anticipé s'élève à 35% de la prestation imposable pour les revenus de capitaux mobiliers (art. 13 al. 1 let. a LIA; ATF 141 II 447 consid. 2.1, arrêt du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1462/2016 du 24 août 2017 consid. 4.1, A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 3.1, A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1).

3.4.2 La notion d'excédents de liquidation comprend toutes les prestations qui sont faites aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes qui leur sont proches par une société dissoute dans le cadre de la procédure ordinaire de liquidation, pour autant qu'elles ne représentent pas le remboursement du capital existant au moment de la dissolution (arrêt du TF 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.1; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, § 14 n° 30). L'excédent imposable résulte de la différence entre la valeur réelle des actifs et le montant des passifs y compris le capital-actions de la société au début des opérations de liquidation (arrêts du TF 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.1, 2C_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1, 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.2; arrêts du TAF A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 2).

En d'autres termes, pour déterminer l'excédent de liquidation cité à l'art. 20 al. 1 OIA, on déduit des actifs de la société le montant de ses dettes ainsi que le capital social versé (voir arrêt du TAF A-4216/2007, A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 2.3; CONRAD STOCKAR, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 2002, p. 124 ch. 20). On relèvera ici que la responsabilité solidaire du liquidateur est limitée, en revanche, à concurrence du produit de la liquidation. La notion de produit de liquidation, au sens de l'art. 15 al. 1 LIA (*Betrag des Liquidationsergebnisses*), n'est pas équivalente à celle d'excédents de liquidation (*Liquidationsüberschüsse*), au sens de l'art. 20 al. 1 OIA, sur lequel l'impôt anticipé est calculé (art. 4 al. 1 let. b LIA et art. 20 al. 1 OIA; arrêt du TAF A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.5). Le produit de liquidation – on pourra se baser pour le déterminer

sur le dernier bilan avant l'acte de liquidation (arrêt du TF 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2; arrêt du TAF A-5786/2012 du 7 août 2013 consid. 2.5.2) – visé à l'art. 15 al. 1 LIA consiste en la fortune de la société qui subsiste après règlement des dettes et des frais de liquidation et sur laquelle le liquidateur a une emprise (JACQUES BÉGUELIN, La responsabilité fiscale des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, in *Mélanges Henri Zwahlen*, 1977, p. 543 ss; W. ROBERT PFUND, *Verrechnungssteuer*, 1ère partie, 1971, n° 7 ad art. 15 al. 1 let. a et n° 17-19 ad art. 15 al. 2). Il représente dès lors le montant qui peut être restitué aux actionnaires et non seulement les réserves subsistantes. Si le capital social n'est donc pas imposable au titre de l'impôt anticipé, il constitue – en revanche – une partie de la somme à concurrence de laquelle la responsabilité du liquidateur est limitée (arrêts du TAF A-5786/2012 du 7 août 2013 consid. 2.6.1, A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 6.1, A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.5, A-2725/2008 du 17 septembre 2009 consid. 5.1; THOMAS JAUSSE/COSTANTE GHIEMMETTI/MARKUS PFIRTER, *Die eidg. Verrechnungsteuer*, Ein Praktikerlehrbuch, vol. I, 2e éd., 2016, p. 79 s ch. 13.2; THOMAS MEISTER, in *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli* [éd.], op. cit., n° 20 ad art. 15).

3.4.3 Il découle d'une jurisprudence constante que l'obligation de payer l'impôt existe même lorsque la société n'est pas dissoute juridiquement (c'est-à-dire selon l'art. 736 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]), en d'autres mots, lorsqu'elle est liquidée de fait (PFUND, op. cit., n° 3.42 ad art. 4 al. 1 let. b; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse: l'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 392 s.; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli* [éd.], op. cit., n° 152 ad art. 4; JÜRIG ALTORFER, *Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht*, 1994, p. 2 et 103; ATF 115 Ib 274 consid. 9c et 10, 106 Ib 375 consid. 2a, arrêts du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.2, 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1 s., 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1; arrêts du TAF A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 4.1, A-2725/2008 du 17 septembre 2009 consid. 4, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 2.2 s.).

La liquidation de fait est la cessation d'une partie importante des activités sociales et la réalisation des actifs correspondants, sans que ceux-ci ne soient investis à nouveau (arrêt du TF 2C_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1; OBERSON, op. cit., § 14 n° 31), en l'absence d'une décision formelle de l'organe compétent et d'une inscription au registre du commerce (ROLAND RUEDIN, *Droit des sociétés*, 2e éd., 2007, n° 2046 p. 365; arrêt du TF 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 3.1). Il n'est pas nécessaire que la

société soit privée de l'ensemble de ses actifs. Il suffit que, même en présence de quelques actifs (tels que notamment des avoirs bancaires, des moyens liquides ou des créances comptables envers ses actionnaires), elle soit pour le reste vidée de sa substance économique. Selon une jurisprudence constante, une décision ou la volonté de liquider la société n'est pas nécessaire pour considérer qu'une liquidation de fait a eu lieu (ATF 115 Ib 274 consid. 10, arrêts du TF 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1, 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 5.1, A-2725/2008 du 17 septembre 2009 consid. 4.1, A-1506/2006 du 3 juin 2008 consid. 4.2; voir également arrêt du TF 2A.57/1989 du 9 octobre 1989 [ASA 58 707 ss] consid. 2 [non publié dans ATF 115 Ib 393], concernant le cas d'une société immobilière considérée comme vidée après que son seul actif important eût été réalisé).

La loi sur l'impôt anticipé comprend de la sorte tous les actes de disposition au moyen desquels une partie de la fortune de la société est remise aux actionnaires (arrêt du TF 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.2; voir aussi arrêt du TF 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1).

3.4.4 Comme point de départ de la liquidation de fait, il y a lieu de retenir le moment où, selon l'ensemble des circonstances, un acte de disposition ne peut plus être considéré comme une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société (arrêt du TF 2A.57/1989 du 9 octobre 1989 [ASA 58 707 ss] consid. 2b [non publié dans ATF 115 Ib 393]; arrêts du TAF A-5786/2012 du 7 août 2013 consid. 2.5.2, A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 5.2, A-2784/2010 du 9 septembre 2010 consid. 4.2.2, A-1506/2006 du 3 juin 2008 consid. 4.2; voir aussi arrêt du TF 2C_868/2010 du 19 avril 2011 consid. 4.5). En d'autres termes, il y a liquidation de fait lorsque les actifs de la société ont été réalisés et que les biens de la société ont d'une manière ou d'une autre été aliénés de façon définitive en faveur des actionnaires ou des personnes qui leur sont proches (arrêt du TF 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1).

3.5

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

La notion d'échéance de la prestation imposable correspond à celle du droit civil (arrêt du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.3; MICHAEL

BEUSCH, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 21 ad art. 12). La créance fiscale prend directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (arrêt du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.5). La forme d'exécution de la prestation imposable n'est pas déterminante. Dite exécution intervient donc notamment dès que la prestation est créditée, étant précisé qu'il n'est même pas nécessaire que ladite prestation soit effectivement versée (art. 14 al. 1 LIA; arrêt du TF 2C_115/2007 du 11 février 2007 consid. 4.1 [en lien avec la renonciation ultérieure au versement du dividende préalablement décidé par la société]; PFUND, op. cit., n° 1.9 et 2.22 ad art. 12).

Dans le cas d'une liquidation de fait, la créance fiscale prend naissance au moment où le montant à partager est définitivement mis à disposition des bénéficiaires. S'il n'est pas possible de déterminer ce moment, elle prendra alors naissance au moment où la décision de verser un montant déterminé a été prise ou, à défaut d'une telle décision, au moment où le versement est intervenu (BEUSCH, op. cit., n° 38 ad art. 12; arrêts du TF 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.2, 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1; arrêt du TAF A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 4.3)

3.5.2 L'impôt anticipé sur les "autres revenus de capitaux mobiliers" échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA). L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (PFUND, op. cit., n° 1.1 ad art. 16). La notion d'échéance de l'impôt anticipé au sens de l'art. 16 LIA doit dès lors être distinguée de la notion d'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 LIA qui fait naître la créance fiscale (arrêt du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.4.3). Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, un intérêt moratoire de 5% l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 [RS 642.212]). L'art. 16 LIA vaut également s'agissant des prestations imposables pour lesquelles la créance d'impôt anticipée est en règle générale exécutée par le biais de la procédure de déclaration (arrêt du TAF A-1507/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.5.5).

3.6

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

l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenus à sa charge par le débiteur s'il avait à l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. 2) Si l'ayant droit est une personne physique, elle doit en outre être domiciliée en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA); s'il s'agit d'une personne morale, elle doit à cette même échéance y avoir son siège (art. 24 al. 2 LIA). 3) Toutefois, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluder un impôt (art. 21 al. 2 LIA). 4) La personne morale qui ne comptabilise pas régulièrement (*ordnungsge-mäss*) comme rendement un revenu grevé de l'impôt anticipé perd le droit au remboursement de l'impôt déduit de ce revenu (art. 25 LIA). 5) Enfin, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 32 al. 1 LIA; arrêt du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.3; BERGER, op. cit., p. 515 et 519 s.).

Selon le Tribunal fédéral, d'une manière générale, la question de l'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA se pose dès qu'une personne domiciliée à l'étranger – pour laquelle l'impôt anticipé correspond à une charge fiscale définitive – vend ses droits de participation dans une société suisse en vue de sa prochaine liquidation à une personne physique domiciliée en Suisse ou à une personne morale dont le siège est en Suisse afin d'obtenir néanmoins le remboursement de l'impôt anticipé (arrêt du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.3; voir aussi MAJA BAUER-BALMELLI, in *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli* [éd.], op. cit., n° 59 ss et 45 ad art. 21; MAJA BAUER-BALMELLI, *Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 169).

3.6.2 Il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôts possible. L'économie d'impôt est ainsi admise par la jurisprudence (OBERSON, op. cit., §4 n° 19; ROBERT DANON, *Cession transfrontalière de droits de participations: distinction entre évasion fiscale, "treaty" et "rule shopping"*, in Glauser [éd.], *Evasion fiscale – Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale*, 2010, p. 113 ss, p. 121; arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.5.1), sous réserve en particulier d'un cas d'évasion fiscale (ATF 102 Ib 151 consid. 3b).

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

Cela précisé, selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: 1) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (élément dit objectif), 2) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée (élément dit subjectif), et 3) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (élément dit effectif). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 138 II 239 consid. 4.1, 131 II 627 consid. 5.2, arrêts du TF 2C_597/2016 du 10 août 2017 consid. 6, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1; arrêts du TAF A-5673/2015 du 18 mai 2015 consid. 4.3.2, A-3696/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1 s. confirmé par arrêt du TF 2C_711/2013 du 7 janvier 2014). Une fiction de fait (*Sachverhaltsfiktion*) est ainsi retenue lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies (arrêt du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 10.2; DANON, op. cit., p. 113 ss et p. 121 s.).

Le caractère abusif se concrétise notamment par le fait qu'un assujetti invoque une disposition légale pour régler une situation ou un état de fait que le législateur n'a absolument pas entendu appréhender dans la norme en question, respectivement pour obtenir des avantages fiscaux contraires aux buts couverts par la disposition légale invoquée (arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.5 s.). On peut relever aussi que l'élément subjectif a son importance, à mesure que l'assujetti peut rendre vraisemblables des circonstances particulières, qui l'ont déterminé à choisir cette forme plutôt qu'une autre, sans avoir eu pour autant la volonté d'éluder l'impôt (ATF 142 II 399 consid. 4.2; arrêt du TAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 4.1).

3.7

3.7.1 L'obligation fiscale est exécutée, soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA), lorsqu'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (art. 20 al. 1 LIA; arrêts du TF 2C_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 2.1, 2C_408/2012 du 25 septembre 2012 consid. 4.2).

3.7.2 La société de capitaux qui détient directement au moins 20% du capital d'une société de capitaux ou d'une société coopérative peut, au

moyen d'un formulaire officiel, ordonner à cette société de lui verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé (art. 26a al. 1 OIA). De son côté, la société assujettie à l'impôt complète la demande et l'envoie spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes avec le formulaire officiel à joindre au compte annuel; l'art. 21 OIA est applicable (art. 26a al. 2 OIA).

L'art. 26a OIA, relatif à la déclaration remplaçant le paiement de l'impôt pour les dividendes versés au sein d'un groupe, a été édicté du fait que l'art. 24 OIA n'est – selon la jurisprudence – pas applicable aux sociétés dites holdings, c'est-à-dire de participations financières. L'on ne saurait par conséquent étendre l'application de cette dernière disposition aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA étant en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (arrêts du TAF A-1405/2014 du 31 juillet 2015 [non substantiellement remis en cause par l'arrêt du TF 2C_823/2015 du 24 juillet 2017] consid. 3.4.2.4 s., A-1878/2015 du 28 janvier 2015 consid. 4.3.2.5).

3.7.3 La procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société de capitaux, la société coopérative, le placement collectif de capitaux ou la collectivité publique à qui l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance (art. 26a al. 3 OIA).

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 du TAF A-653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 3.11.3, A-5673/2015 du 18 mai 2015 consid. 3.11.4 et les références; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], op. cit., n° 61 s. et 82 ad art. 20).

La condition selon laquelle le droit au remboursement doit être établi a une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé, à savoir notamment garantir les impôts cantonaux et communaux et empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (arrêts du TAF A-

653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 3.11.2, A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.6; voir consid. 3.2 ci-dessus).

Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC – de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours – n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. En cas de doute au sujet du droit au remboursement, celui-ci ne doit pas être levé dans la procédure de prélèvement, mais il doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En définitive, si à l'issue de l'examen sommaire, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (art. 21 ss LIA et 51 ss OIA; arrêts du TAF A-653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 3.11.3, A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 3.4.2.2 et les références, A-4286/2007 du 8 avril 2010 consid. 2.2. et 3.2).

3.8 Le bilan commercial est en principe déterminant également en droit fiscal; les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, sous réserve de règles correctrices spécifiques de droit fiscal (principe de la déterminance; *Massgeblichkeitsprinzip*; ATF 132 I 175 consid. 2.2, arrêt 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (PIERRE-MARIE GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 71 ss et 96). L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit (arrêt 2C_741/2011 du 19 janvier 2012 consid. 2.3). Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ainsi réintégrés dans le bénéfice imposable, notamment les distributions dissimulées de bénéfices et les avantages sous forme de prestations appréciables en argent qu'une société accorde à un actionnaire ou à une personne proche, alors qu'elle ne les aurait

pas consentis à des tiers (arrêts du TF 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4, 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.2).

4.

4.1 En l'espèce, d'entrée de cause le Tribunal doit clarifier des éléments procéduraux (consid. 4.2), y compris délimiter l'objet du litige (consid. 4.2.3). Le Tribunal procédera ensuite à la clarification des règles de droit applicables (consid. 4.3), avant d'établir les faits (consid. 4.4), puis d'appliquer le droit pertinent à ceux-ci (consid. 4.5). Le Tribunal se penchera sur les arguments de la recourante dans la mesure de leur pertinence (voir arrêt du TAF A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4).

4.2

4.2.1 D'abord, s'il semble bien que la réclamation ait été déposée aussi bien par la recourante que par B._____, l'AFC a rendu une décision rejetant uniquement la réclamation de la recourante. On pourrait donc se poser la question d'un déni de justice au préjudice de B._____. Toutefois, comme cette dernière ne dépose manifestement pas de recours auprès du Tribunal de céans, ce d'autant plus qu'une seule procuration est jointe au recours – celle conférée par la recourante – le Tribunal se limite à relever ici que B._____ ne dispose d'aucun droit de partie dans la présente cause.

4.2.2 Ensuite, le Tribunal relève que E._____ s'est vu notifier, à son adresse à ***, aussi bien la décision du 29 juillet 2014 que la décision attaquée, à juste titre d'ailleurs (voir art. 41 let. a LIA). Suite à cette notification, on peut remarquer en particulier que E._____ a, dans la procédure, les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA), ici la recourante. Cela précisé, aucun recours n'a été déposé par lui devant le Tribunal de céans. L'AFC a du reste relevé que la responsabilité solidaire de E._____, administrateur unique de la recourante de 1996 à 2013, n'a pas été contestée dans la réclamation; elle ne l'est pas non plus dans le recours, sous réserve d'une maigre phrase en p. 13 du recours, dont la portée ne va de toute façon pas au-delà des arguments que la recourante invoque en son nom. Par conséquent, dite responsabilité ne fait pas partie de l'objet du litige.

4.2.3 Enfin, dans la cadre venant d'être préétabli, le Tribunal doit clarifier plus avant l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2), à savoir l'essence de la mésentente entre les parties sur laquelle il convient de se pencher. A ce propos, le Tribunal

note que la décision attaquée rejette la réclamation contre la décision refusant la demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration (indication figurant du reste en en-tête du form. 106). Selon la décision attaquée, la conséquence de ce rejet est que l'impôt anticipé de 35% (Fr. 1'840'184.85) doit être acquitté sur l'excédent de liquidation (Fr. 5'257'671.02), l'échéance de l'impôt étant fixée au 30 avril 2009 pour ce qui concerne l'intérêt moratoire de 5% sur le montant dû.

Il n'est pas contesté, à juste titre, que dans le cadre de sa possibilité de revoir librement le cas ensuite du dépôt d'une réclamation, l'AFC n'est pas empêchée de procéder à une reformatio in pejus, même s'il convient de faire preuve de réserve à ce égard (HANS PETER HOCHREUTENER, *Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer*, ASA 57 593 ss, 623; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHKE/MATHIAS KUHN, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2e éd., 2015, n° 923 p. 222 et n° 1976 p. 485; voir art. 42 al. 4 LIA). Ici, l'AFC a estimé qu'il fallait retenir l'excédent de liquidation comme prestation imposable, et non le montant correspondant au dividende déclaré. C'est en conséquence bien le montant de Fr. 1'840'184.85 (et non celui de Fr. 1'750'000.-) qui est litigieux au titre de l'impôt anticipé.

Enfin, la conclusion subsidiaire tendant à ce qu'il soit précisé que l'impôt anticipé est récupérable par B. _____ sort de l'objet de la contestation (voir aussi consid. 4.3.3 ci-dessous) et est donc irrecevable.

4.3

4.3.1 Compte tenu de ces précisions, le Tribunal examine à présent les règles applicables. On souligne d'abord qu'il convient de bien distinguer la question de la liquidation de fait de celle de l'évasion fiscale. La première permet de savoir s'il existe ici un revenu de capitaux mobiliers (art. 4 al. 1 let. b LIA; art. 20 al. 1 OIA; objet de l'impôt; consid. 3.4 ci-dessus), alors que la seconde a trait à la procédure de déclaration (consid. 3.7 ci-dessus), compte tenu des règles concernant le remboursement de l'impôt (art. 21 al. 2 LIA; règlement de l'obligation fiscale; consid. 3.6 ci-dessus; voir arrêt du TAF A-1644/2006 du 25 novembre 2008 consid. 2.2).

C'est le lieu de remarquer que le chiffre 3 du dispositif de la décision du 29 juillet 2014 paraît certes plus approprié que le chiffre 4 de la décision attaquée, en tant que, pour ce qui concerne la date d'échéance de la prestation, le premier mentionne la liquidation de fait, alors que le second se réfère à l'évasion fiscale (voir ci-dessus la distinction à faire entre la question de l'objet de l'impôt et celle du règlement de l'obligation fiscale). Cela dit,

cette imprécision n'a aucune portée sur le montant litigieux, de sorte que le Tribunal ne se penchera pas plus avant sur celle-ci.

4.3.2 Cela précisé, les parties ne sont pas fondamentalement en désaccord sur la notion de liquidation de fait, dans la mesure où les premières retiennent que la seconde implique notamment la cessation d'une partie importante des activités sociales et la réalisation des actifs correspondants, sans que ceux-ci ne soient investis à nouveau.

En revanche, les parties paraissent ne pas s'entendre en ce sens que la recourante soutient que la liquidation de fait, à savoir la perte de substance de la société, implique nécessairement une distribution dissimulée des liquidités à l'actionnaire, alors que l'AFC semble plutôt s'en tenir à la cession d'actifs sans réinvestissement des fonds obtenus. A ce propos, le Tribunal souligne qu'au regard de la perception de l'impôt anticipé, il est uniquement déterminant que la société soit vidée de sa substance économique, ce indépendamment d'une quelconque volonté de liquidation. De plus, on rappelle que la forme d'exécution de la prestation imposable n'est pas déterminante (consid. 3.5.1 ci-dessus). Dès lors, la recourante ne peut pas être suivie lorsqu'elle soutient qu'il n'y a pas de liquidation de fait lorsque le produit de la vente est thésaurisé au sein de la société (y compris dans le compte-courant actionnaire) sans être directement réinvesti, ledit produit restant dans l'attente d'un potentiel réinvestissement futur.

Par ailleurs, il est clair que pour déterminer l'excédent de liquidation cité à l'art. 20 al. 1 OIA, on déduit des actifs de la société le montant de ses dettes ainsi que le capital social versé (consid. 3.4.2 ci-dessus). Cette règle n'est pas contestée par la recourante, qui se limite à nier l'existence, en l'occurrence, d'une liquidation de fait (voir l'examen ci-dessous notamment au consid. 4.5.1).

4.3.3 Pour ce qui concerne les règles relatives au remboursement de l'impôt, le Tribunal constate d'abord que les parties s'entendent, ici aussi, pour retenir que le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluder un impôt (art. 21 al. 2 LIA).

La recourante soutient en revanche – contre l'avis de l'AFC – que le cas présent ne doit pas être soumis à la règle selon laquelle l'AFC n'examine, dans la procédure de déclaration, que de manière sommaire si les bénéficiaires de la prestation imposable ont droit au remboursement de l'impôt au sens de l'art. 26a al. 3 OIA. Il semble que la recourante se plaigne aussi de ce qu'en cas de doute sur le droit au remboursement, la procédure

de déclaration est exclue, tout comme elle critique la base légale de la "pratique" de l'AFC.

A ce propos, le Tribunal relève d'emblée que l'angle d'attaque de la recourante n'est pas dénué d'ambiguïté. La recourante semble en effet bien admettre que la base légale pour rejeter, après un examen sommaire, une demande de remplacer le paiement par une déclaration est suffisante pour certains cas, lorsque l'AFC ne peut pas se prononcer de manière définitive en raison de la compétence cantonale pour le remboursement (cas de la personne physique actionnaire bénéficiaire de la prestation imposable) ou dans un "cas de relations internationales" où il existerait un doute sur le droit au bénéfice de la convention contre les doubles impositions applicable. A suivre la recourante, un examen sommaire ne se justifierait toutefois pas ici au motif que l'AFC disposerait d'un accès direct aux comptes de la recourante (filiale) ainsi que de B._____ (société mère).

Certes, en vertu de l'art. 30 al. 1 LIA et 52 al. 1 LIA, la compétence en matière de remboursement pour les personnes physique appartient aux cantons (voir ATF 115 Ib 274 consid. 20c, 110 Ib 319 consid. 6b, arrêt du TF 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.4), et non à la Confédération. Certes encore, une question relative au remboursement de l'impôt anticipé dans un contexte international peut soulever quelque difficulté en matière d'établissement des faits non analogues à celles qui peuvent se poser ici. Cela ne veut toutefois pas encore dire que l'examen sommaire ne devrait avoir lieu que dans ces cas précis.

En effet, le titulaire du droit au remboursement ne se confondant pas avec le contribuable débiteur du paiement de l'impôt, l'autorité ne préjuge pas de la question du droit au remboursement dans une procédure de déclaration (arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.3.4). Pour cette raison, il ne saurait à ce stade être statué de manière définitive sur le droit du bénéficiaire de la prestation imposable au remboursement de l'impôt. La procédure de remboursement est inhérente au système d'un impôt prélevé à la source conformément à la LIA et à son ordonnance d'exécution (arrêt du TAF A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 6.1 et 3.3.3), et c'est bien ce système, dans lequel le titulaire du droit au remboursement (ici, par hypothèse, B._____) ne se confond pas avec le contribuable débiteur du paiement de l'impôt (ici la recourante), qui implique l'existence de deux procédures, à savoir une procédure de prélèvement, respectivement de déclaration, et une procédure, le cas échéant, relative au droit au remboursement. On ne saurait ignorer cet ordre légal au seul motif que l'AFC est compétente pour les questions relatives au droit au remboursement ainsi

qu'à la procédure de déclaration. En d'autres termes, l'existence d'une procédure de remboursement est rendue nécessaire afin de trancher définitivement l'existence du droit au remboursement dans les cas où le prestataire de la prestation en question n'a pas sollicité la procédure de déclaration ou n'en fait pas usage, ou encore lorsque le bénéfice de cette procédure lui a été refusé par l'AFC.

La procédure litigieuse de déclaration ne peut donc que trancher de manière non définitive le droit au remboursement, examiné de manière préjudicielle en tant que condition du droit à la procédure de déclaration, cet examen sommaire s'appliquant au demeurant aussi dans le cas d'une société suisse qualifiée de bénéficiaire de la prestation imposable (arrêt du TAF A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 4.1).

Dans ces circonstances, il est exclu de retenir que la "pratique" de l'AFC serait dénuée de base légale. Au surplus, si, contre le texte de l'art. 26a al. 3 OIA (voir aussi art. 24 al. 2 OIA), il fallait retenir que la procédure de déclaration était admissible aussi si le droit au remboursement n'est pas "établi", alors, à l'évidence, la finalité de l'impôt anticipé, à savoir garantir les impôts cantonaux et communaux et empêcher l'évasion fiscale, respectivement son but fiscal (consid. 3.2 et 3.7.3 ci-dessus), serait réduite à néant.

Enfin, le Tribunal ne voit pas en quoi le principe constitutionnel de la bonne foi serait malmené par les règles exposées de la LIA, étant précisé que celles-ci s'imposent de toute manière au Tribunal en vertu de l'art. 190 Cst.

4.4

4.4.1 Au niveau de l'établissement des faits, le Tribunal relève d'entrée de cause que l'existence des intervenants suivants n'est pas contestée:

C. _____ (actionnaire initial de la recourante);

B. _____ (actionnaire de la recourante au moment de la vente de l'immeuble);

D. _____ (acheteuse de l'immeuble de la recourante).

Par formule 103 datée du 26 novembre 2012, la recourante a déclaré la distribution d'un dividende de Fr. 5'000'000.- pour l'exercice commercial 2011, et par formule 106 du même jour, la recourante a demandé l'autorisation d'exécuter son obligation fiscale au moyen de la procédure de déclaration (let. E ci-dessus). Dans ce contexte, il y a lieu de tenir pour établis

les faits non contestés selon lesquels l'actionnariat de la recourante a été cédé par C._____ (voir contrat de vente d'actions, pièce 3 jointe au recours), résident étranger (**), à B._____, société sise en Suisse pour un montant total de Fr. 3'056'000.- (contrat du 19 novembre 2008, exécuté le 15 janvier 2009, pièce 3 jointe au recours). La recourante dit qu'il faut y ajouter la reprise de la dette hypothécaire pour un montant de Fr. 4'425'000.- (recours p. 3); cela ne change quoi qu'il en soit rien à la vente d'actions. L'immeuble de la recourante (figurant au bilan au 31 décembre 2009 pour une valeur de Fr. 6'000'000.-; fonds d'amortissement sur immeuble: Fr. 511'670.-) a été vendu un mois plus tard à D._____ pour un montant de Fr. 11'500'000.- (contrat du 18 février 2009 exécuté le 31 mars 2009). Cette exécution – admise – au 31 mars 2009 est donc le moment où le produit de la vente de l'immeuble a été reçu par la recourante, respectivement mis à disposition de son actionnaire (B._____, voir consid. 4.4.2 ci-dessous).

4.4.2 A ce propos, le Tribunal note qu'au 31 décembre 2009, le bénéfice sur la vente de l'immeuble (Fr. 5'436'511.60), le bénéfice net de l'exercice (Fr. 4'345'101.15) et le compte "débiteur actionnaire c/c chirographaire" (Fr. 5'554'871.85) indiquent des montants relativement comparables entre eux, surtout lorsque l'on constate que ces postes étaient à Fr. 0.00, Fr. 177'928.85, respectivement Fr. 0.00 lors de l'exercice précédent.

Au surplus, la recourante expose bien que la vente lui a permis de réaliser un bénéfice de Fr. 5'400'000.- (montant exact au bilan: Fr. 5'436'511.60). La recourante ajoute que le produit de la vente a été utilisé essentiellement pour rembourser la dette hypothécaire de Fr. 4'425'000.- qui grevait l'immeuble; le solde de Fr. 5'500'000.- a été placé en compte-courant actionnaire (recours p. 4). Le bilan au 31 décembre 2009 en pièce 9 jointe au recours confirme ces montants. Vu ces pièces et éléments du dossier, le Tribunal est convaincu – étant souligné que telle conviction ne signifie pas la certitude absolue (consid. 2.7 ci-dessus) – qu'un montant de Fr. 5'554'871.85 a été mis à disposition de B._____ en tous les cas en 2009, et, sur le vu des éléments du dossier, plus précisément à la date évoquée de l'exécution du contrat de vente de l'immeuble du 31 mars 2009 (consid. 4.4.1 ci-dessus), quelle que soit d'ailleurs la dénomination comptable (avance sur dividende ou compte débiteur-actionnaire) que l'on donne à cet avantage économique.

4.4.3 Enfin, les parties ne s'accordent pas sur l'activité de la société après la vente de l'immeuble. Selon la recourante, il y aurait lieu de retenir le "solde de Fr. 5'500'000.- en compte courant actionnaire" comme étant un placement dans l'attente d'un nouvel investissement. La recourante sous-entend donc qu'elle a continué à avoir des activités après la vente de l'immeuble. A ce propos, il est vrai qu'on ne voit pas qu'une procédure formelle de dissolution de la recourante soit envisagée ni ne soit en cours. En outre, un bénéfice de Fr. 80'823.- paraît résulter de l'exercice 2011, à consulter le procès-verbal de l'assemblée générale du 5 octobre 2012 (pièce 10 jointe au recours), ce dont on pourrait aussi déduire quelque activité.

Toutefois, comme cela est admis, le versement d'un dividende de Fr. 5'000'000.- a été décidé lors de cette assemblée. D'ailleurs, comme le soutient la recourante, ce dividende a été versé à B._____ par compensation avec le compte-courant actionnaire. Or, manifestement, ce montant ne trouve aucune correspondance dans un bénéfice de Fr. 80'823.-. Par conséquent, sur base du dossier, le Tribunal est convaincu que le dividende de Fr. 5'000'000.- provient de la vente de l'immeuble, qui a permis de dégager un bénéfice lors de l'exercice 2009 reporté sur l'exercice 2011, et non d'une quelconque autre activité de la recourante. D'ailleurs, on peut suivre l'AFC, qui expose qu'il ressort des comptes de la recourante pour les années 2009 à 2015 (pièces 6 à 10 jointes à la réponse) pratiquement aucune activité, suite à la vente de l'immeuble. De plus, la vente des actions de la recourante à B._____ paraît bien, dans une certaine mesure, se confondre avec quelque projet de liquider la première, dès lors que B._____ dit avoir entamé, dès le 19 novembre 2008, des démarches en vue "de la vente de la société immobilière ou de son immeuble d'exploitation" (recours p. 4).

4.4.4 Le Tribunal précisera encore que selon la recourante, "le prix de vente [des actions] n'a pas été augmenté [...] de l'impôt anticipé économisé par le vendeur", C._____. Quel que soit le sens à accorder à cette allégation, le Tribunal note que non seulement elle n'est pas étayée, mais en plus le Tribunal ne voit pas comment, dans l'hypothèse où C._____ aurait dû payer l'impôt anticipé en tant que résident étranger, l'on pourrait expliquer que le prix de vente n'aurait pas été augmenté de cet impôt hypothétique non remboursable. En particulier, rien de tel ne figure au contrat, et il est clair en tout cas que l'impôt anticipé n'a pas été payé par C._____. Economiquement donc, le prix de vente des actions réglé par B._____ n'était pas lesté d'une charge fiscale supportée par ce dernier.

La "simulation chiffrée" allant dans un sens contraire et remise avec la réplique ne convainc guère. D'abord, elle repose sur des conjectures. Sur-tout, elle est en contradiction avec le recours: selon ce dernier (p. 10), il paraît bien être admis que le *share deal* (voir consid. 4.5.2 ci-dessous) était plus avantageux pour C._____, alors que c'est exactement le contraire qui est exposé dans la réplique (p. 4), à savoir que l'*asset deal* aurait été plus avantageux. Bref, le Tribunal n'accordera pas plus de valeur probatoire à ladite simulation chiffrée.

4.5

4.5.1 Dans ce contexte juridique (consid. 3 et 4.3) et factuel (consid. 4.4), le Tribunal relève, pour ce qui concerne l'objet de l'impôt, que l'AFC a retenu le montant de Fr. 5'257'671.02 en tant qu'excédent de liquidation (de fait), et non le montant de Fr. 5'000'000.- correspondant au dividende versé par la recourante. Or, il y a bien lieu ici de retenir une liquidation de fait de la recourante.

Certes, le Tribunal fédéral a jugé que des circonstances claires (*eindeutige Umstände*) devant être réunies pour admettre une liquidation de fait (arrêt du TF 2C_868/2010 du 19 avril 2011 consid. 4.5). Le Tribunal fédéral a aussi souligné, au même considérant, qu'une appréciation rétrospective des circonstances permettait de qualifier des événements comme étant des étapes vers la liquidation alors qu'ils pouvaient être considérés, au moment de leur réalisation, comme des événements d'une activité commerciale régulière. Il faut ainsi admettre que le début d'une liquidation ne peut pas être fixé au moment de la survenance de n'importe quel acte de disposition considéré a posteriori comme non conforme au but commercial (*nachträglich als betriebswirtschaftlich unzweckmässig erweisende Disposition*; *ibid.*).

Toutefois, il est clair que l'immeuble constituait le principal – pour ne pas dire le seul actif essentiel – de la recourante. Or, ce dernier a été rendu liquide par sa vente en 2009. En outre, le fait que la vente de l'immeuble soit antérieure de quelque trois ans au versement du dividende en 2012 ne permet pas, bien au contraire, de retenir que le produit de la vente n'était pas déjà en 2009 destiné à B._____ en tant qu'actionnaire de la recourante, ce d'autant plus qu'il faut retenir, aux fins du présent examen, que le produit de la vente de l'immeuble a été effectivement mis à disposition de B._____ par le biais d'un "compte-courant actionnaire" (consid. 4.4.2 s. ci-dessus et recours p. 12, décision p. 10), qui se confond du reste avec le poste "débiteur-actionnaire c/c chirographaire" du bilan. Le Tribunal ne peut donc pas suivre la recourante lorsqu'elle soutient que le montant mis

en compte-courant actionnaire était en attente d'un "possible" investissement – il n'est même pas allégué que l'investissement aurait été *probable* – au sein de la filiale. Enfin, la recourante n'a plus eu d'activité substantielle à la suite de la vente de l'immeuble (consid. 4.4.3 ci-dessus). Il est dès lors clair que cette vente a entraîné sa liquidation de fait, B._____ ayant disposé pour le surplus des actifs devenus liquides.

Point n'est besoin de savoir exactement quel montant a été mis à disposition de B._____ suite à la vente de l'immeuble (bénéfice sur la vente de l'immeuble de Fr. 5'436'511.60; bénéfice net de l'exercice de Fr. 4'345'101.15, ou compte "débiteur actionnaire c/c chirographaire" de Fr. 5'554'871.85), ces montants étant de toute façon relativement comparables entre eux sous une approche économique (*wirtschaftlichen Betrachtungsweise*; arrêt du TF 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2); il faut ici rappeler que la recourante expose elle-même que la vente lui a permis de réaliser un bénéfice du même ordre de grandeur (soit Fr. 5'400'000.-; consid. 4.4.2 ci-dessus). L'essentiel est en effet que la vente de l'immeuble a permis à B._____ de disposer de l'équivalent des liquidités encaissées par la recourante, sans que la première n'ait jamais dû déboursier d'argent pour restituer sa dette à l'égard de la seconde, compte tenu du versement d'un dividende d'un montant presque équivalent aux montants cités (Fr. 5'000'000.-; consid. 4.4.3 ci-dessus), et surtout sans que le montant en soit jamais réinvesti dans les activités de la recourante.

Au sujet du montant exact de l'excédent de liquidation, le Tribunal relève que le mode de calculer de l'AFC n'est pas remis en cause (voir arrêt du TF 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.6), à juste titre (consid. 4.3.2 ci-dessus), vu que l'AFC a repris le total de l'actif au 31 décembre 2008 pour y soustraire les dettes de tiers et y ajouter le bénéfice net de l'exercice 2009 pour arriver au produit de liquidation, dont le capital-actions a été soustrait à son tour. L'impôt dû est donc bien de Fr. 1'840'184.85 (35% de Fr. 5'257'671.02). On arrive du reste au même résultat si, sur la base du bilan au 31 décembre 2009, l'on déduit des actifs de la société (Fr. 6'870'497.32) le montant de ses dettes (Fr. 1'312'826.30) ainsi que le capital social versé (Fr. 300'000.-).

Au surplus, vu l'exécution du contrat de vente de l'immeuble au 31 mars 2009, et la mise à disposition concomitante du produit de la vente en faveur de B._____ (consid. 4.4.1 s. ci-dessus), c'est à juste titre que le 30 avril 2009 a été considéré comme point de départ (consid. 3.5 ci-dessus) de l'intérêt moratoire de 5%.

En conséquence, l'impôt dû est bien de Fr. 1'840'184.85, représentant 35% de la prestation imposable de Fr. 5'257'671.02 en tant qu'excédent de liquidation (de fait).

4.5.2 Pour ce qui concerne la procédure de déclaration, comme le souligne la recourante (recours p. 7) à juste titre, c'est l'application de l'art. 21 al. 2 LIA qui est litigieuse, dans le cadre toutefois, faut-il le rappeler, de l'examen prévu par l'art. 26a al. 3 OIA. Or, force est de constater qu'il existe manifestement un doute quant au droit au remboursement de B._____.

D'abord, la recourante ne précise pas de manière convaincante de quel avantage elle parle ni pour quels "maints arguments autres que fiscaux" C._____ a procédé à un *share deal* plutôt qu'à un *asset deal* (recours p. 9) en vendant les actions de la recourante plutôt que l'immeuble dont elle était propriétaire. A dire vrai, le seul argument que la recourante mentionne est que l'opération est "plus avantageuse fiscalement pour le vendeur". De toute évidence, une telle allégation à elle seule suffit à soulever des interrogations au regard de la notion d'évasion fiscale. Il n'est donc pas pertinent d'insister, comme le fait la recourante notamment dans sa réplique, sur l'absence de réalisation des conditions de l'évasion fiscale (consid. 3.6.2 ci-dessus), dont l'examen détaillé ne relève pas de la présente procédure.

Par ailleurs, la recourante semble admettre que l'AFC disposait de tous les éléments pour trancher la question du droit au remboursement. Elle en déduit toutefois à tort que ce droit devrait être tranché ici. En effet, non seulement cette position tend à démontrer que l'AFC a largement satisfait à son devoir de procéder à un examen sommaire du droit au remboursement, mais en plus, le Tribunal ne saurait confondre, avec la recourante, la procédure de remboursement (non litigieuse ici) et la procédure de déclaration (discutée, elle, ici; voir consid. 4.3.3 ci-dessus). Dès lors qu'il faut distinguer la réalisation des conditions du remboursement du doute quant à la réalisation de celles-ci, la recourante se méprend lorsqu'elle tente de nier toute évasion fiscale, et il ne lui est d'aucun secours de soutenir qu'il ne serait pas insolite pour B._____, active dans le commerce immobilier, d'acquérir des actions d'une société immobilière, à savoir la recourante.

Quoi qu'il en soit, la recourante scelle définitivement le sort de sa cause lorsqu'elle expose, dans son recours (p. 9), que

"[l]a connexité temporelle relevée par l'Autorité intimée entre la vente des actions de [la recourante] et la cession de son unique actif immobilisé quelque

mois plus tard ne peut constituer tout au plus qu'un indice d'une potentielle évasion fiscale".

Il est clair, dans ces circonstances, qu'on ne saurait reprocher à l'AFC d'avoir des doutes quant au droit au remboursement, qui n'est donc pas "établi", si la recourante elle-même voit un indice d'une potentielle évasion fiscale. On rappellera qu'il n'y a pas lieu ici, pour juger la question de l'impôt éludé, de savoir si l'économie d'impôt est réalisée par le vendeur (C._____) ou par l'acquéreur (B._____; arrêt du TF du 11 décembre 1981 [RDAF 1982 267 ss = ASA 50 583 ss] consid. 2c), étant précisé qu'aux fins du présent examen, on retient – et cela est déterminant – une économie d'impôt (consid. 4.4.4 ci-dessus). L'absence prétendue de liens entre ces deux personnes, ou entre les actionnaires (suisse, semble-t-il) de B._____ et C._____, de même que l'absence de rétrocession du produit de la vente à C._____ – qui conserve, quoi qu'il en soit, la contre-valeur de la liquidation franche d'impôt anticipé (voir arrêt du TF du 11 décembre 1981 [RDAF 1982 267 ss = ASA 50 583 ss] consid. 2c) – ne sont d'aucun secours à la recourante dans le cadre de la présente procédure de déclaration, vu les doutes déjà évoqués. Peu importe, dès lors, que B._____ n'ait pas repris de dette de C._____ à l'égard de la société cible dans l'intention de la compenser ultérieurement avec une distribution de réserves. L'arrêt 2C_551/2009 du 13 avril 2010 trouve donc pleinement application, notamment son consid. 3.3 prévoyant que la question de l'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA se pose dans les circonstances de la présente cause. On peut même parler ici d'un cas typique dans lequel il est légitime d'avoir des doutes quant au droit au remboursement de l'impôt.

Partant, l'exécution de la prestation imposable par une déclaration de la prestation imposable (art. 20 al. 1 LIA) est inadmissible en l'occurrence, et l'obligation fiscale ne peut être exécutée que par le paiement de l'impôt.

4.5.3 Dès lors que les conditions de la procédure de déclaration ne sont pas remplies, le Tribunal ne voit pas ce que la recourante pourrait tirer de l'art. 16 al. 2bis LIA relatif à la libération du paiement des intérêts moratoires, même si cet article trouve une application rétroactive (art. 70c al. 1 LIA; arrêt du TF 2C_823/2015 du 24 juillet 2017 consid. 2.2 s.). L'intérêt moratoire est donc dû – légalement et non pas "artificiellement" – pour la période allant de l'échéance de l'impôt le 30 avril 2009 (consid. 4.5.1 *in fine* ci-dessus) jusqu'à son règlement, qui ne paraît pas être intervenu ici (recours p. 5; voir arrêt du TAF A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 5.5.1).

4.5.4 La recourante se plaint, sous l'angle de l'économie de procédure et du principe de la bonne foi, en citant de plus l'art. 26a al. 4 OIA, qu'une

seule décision devrait trancher le refus de la procédure de déclaration ainsi que la question du droit au remboursement, afin d'éviter au contribuable (ici la recourante) et au bénéficiaire de la prestation imposable (ici B._____) de devoir mener deux procédures différentes auprès du même Service de l'AFC.

Cette problématique n'a pas été soulevée dans la réclamation sous l'angle de l'art. 26a al. 4 OIA. Quoi qu'il en soit, la question a déjà été largement traitée (consid. 4.3.3). Au surplus, on remarque que l'art. 26a al. 4 OIA régit uniquement le cas où la procédure de déclaration a été utilisée à tort, cas dans lequel l'impôt anticipé doit être réclamé après coup, le cas échéant par décision (voir BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, op. cit., n° 81 ad art. 20; voir aussi arrêt du TAF A-653/2016 du 7 juillet 2016 consid. 5.1; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 180 s. et note 1412; FEDERICO ZARI MALACRIDA, *La Procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé*, RF 71/2016 26 ss, p. 32). En d'autres termes, contre l'avis de la recourante, l'art. 26a al. 4 OIA n'implique aucunement ici que la procédure de déclaration et la procédure de remboursement doivent, contre le système légal déjà présenté, être traitées en une seule et même procédure administrative.

4.6 En résumé, on souligne d'abord que la procédure de remboursement dont pourrait bénéficier B._____ ne fait pas partie de l'objet du présent litige. Au surplus, vu la liquidation de fait de la recourante intervenue en 2009 suite à la vente de son immeuble, il y a lieu de retenir un impôt anticipé sur l'excédent de liquidation de Fr. 1'840'184.85, les intérêts moratoire courant dès le 30 avril 2009 (consid. 4.5.1). Par ailleurs, vu que la recourante elle-même ne rejette pas l'idée d'une potentielle évasion fiscale dans la vente des actions de la recourante par C._____, résident étranger, à B._____, société suisse, dite vente étant intervenue très peu de temps avant la vente de l'immeuble de la recourante, il est exclu de retenir ici un droit "établi" de B._____ au remboursement de l'impôt anticipé. En d'autres termes, un doute sur l'existence d'une évasion fiscale fait obstacle à l'exécution de l'obligation de la recourante par la procédure de déclaration (consid. 4.5.2). Dès lors, l'obligation fiscale ne peut être exécutée que par le paiement de l'impôt.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. 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 Fr. 16'000.-, 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, d'un montant de Fr. 16'000.- (seize mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par 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)

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Lysandre Papadopoulos

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 :