

BVGer A-2479/2019 vom 14. Juli 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2479_2019

FR: TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021

IT: TAF A-2479/2019 del 14 luglio 2021

Regeste

Impôt anticipé

Erwägungen

E. 1.1

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de cette loi, 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. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (cf. art. 1 al. 1 LTAF ; art. 41 s. de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21]), conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

E. 1.2

En l'occurrence, la recourante, qui est spécialement touchée par la décision du 25 mars 2019, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Initialement expédiée à l'ancienne adresse de la recourante, la décision du 25 mars 2019 a été notifiée à son adresse actuelle par courrier du 9 avril 2019, distribué le lendemain et retiré le 17 avril 2019. Le délai de recours, suspendu durant les fêtes de Pâques (art. 22a al. 1 let. a PA), a ainsi commencé à courir le 29 avril 2019 et est arrivé à échéance le 28 mai suivant (art. 50 al. 1 PA ; cf. également art. 20 al. 2bis PA). Remis à un bureau de poste suisse le 22 mai 2019, le recours est ainsi intervenu en temps utile. Muni de conclusions valables et motivées, il répond en outre aux exigences de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et/ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

E. 2.2.1

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA) « 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, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (cf. arrêt du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 1.4 [non publié in ATAF 2019 I/7] ; concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). La maxime inquisitoire commande notamment de prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêts du TF 2C_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1 et A-3841/2020 du 8 janvier 2021 consid. 2.2). Sous réserve d'un abus de droit, les parties ont donc toujours la possibilité de présenter de nouveaux éléments de motivation ou de preuve, voire de modifier leur position juridique durant la procédure (cf. Patrick Sutter, in : Auer/Müller/Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2019, n° 10 ad art. 32 ; Raphaël Bagnoud, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 492 ; cf. également l'art. 58 al. 1 PA, dont l'application a été étendue par la pratique du TAF à toute la durée de la procédure). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

E. 2.2.2

La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA en lien avec art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2 et A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1 ; René Rhinow et Al., Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., 2014, n. marg. 330 et 1001 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/ Poltier, op. cit., p. 298 s.), qui vaut aussi devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 37 LTAF). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TF 2C_709/2017 du 25 octobre

2018 consid. 3.3 et 9C_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 2.2.2 et A-2888/2016 précité consid. 3.1.2 ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., 2016, p. 502 s.). Cela étant, on mentionnera que les preuves établies après coup, soit après la naissance du litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. En effet, afin d'éviter tout abus, la jurisprudence considère qu'il ne saurait être tenu compte de documents non contemporains aux opérations sur lesquelles porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 2.2.2 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3).

E. 2.3.1

Une fois les investigations requises terminées et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité 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 (cf. arrêts du TAF A-2176/2020 du 21 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.2 ; voir aussi ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et arrêt du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; Bagnoud, *op. cit.*, p. 504 s.). 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 (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 1.4 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 3.144). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1). Il n'est en outre pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 3.141).

E. 2.3.2

En revanche, si l'autorité 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 dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2e éd., 2018, n. marg. 1563 ; Rhinow et Al., *op. cit.*, n. marg. 996 ss). Cette règle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui corresponde avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 1.4 et A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.2 ; Bagnoud, *op. cit.*, p. 506). En ce qui concerne le degré de la preuve à apporter, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte quant aux preuves exigées ; les moyens de preuve présentés par l'autorité fiscale doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment sûre, une vraisemblance prépondérante ne suffisant pas à cet égard (cf. ATF 109 Ib 190 consid. 1d ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-7503/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3). 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 138 II 57 consid. 7.1 traduit in RDAF 2012 II 299 ; arrêts du TF 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.3 et 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 5.2 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 1.4.2).

E. 3.1

Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers (cf. également art. 132 al. 2 Cst). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA). 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, soit la personne qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois pas d'obligations (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation imposable (cf. arrêts du TAF A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 2.1 et A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.3 ; Thomas Jaussi, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 6 ad art. 10).

E. 3.2

L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). Dans le premier cas, il est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire ; l'impôt anticipé vise alors à garantir que les impôts directs soient payés et à prévenir la soustraction d'impôt des contribuables domiciliés en Suisse. Dans le second cas, l'impôt anticipé poursuit en revanche directement un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (cf. ATF 141 II 447 consid. 2.2 et 125 II 348 consid. 4 ; arrêts du TF 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.3 et 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2516/2019 du 29 mai 2020 consid. 5.1 et A-3003/2017 précité consid. 2.2 ; Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, VStG-Kommentar, n° 71 ad « Vorbemerkungen »; Maja Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, n° 55 ad art. 21 LIA).

E. 3.3.1

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. 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 ; sont en particulier des rendements imposables, les dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation ou autres prestations de ce genre. Le Tribunal fédéral a confirmé que l'art. 20 al. 1 OIA était conforme à la loi (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 9a et 110 Ib 321 consid. 3 ; voir aussi, entre

autres, arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.1).

E. 3.3.2

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. 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 (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 9c ; arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 7.2 et 2C_446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.2 et A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1 ; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5e éd., 2021 [ci-après-cité : Oberson, 2021], § 14 n° 35). 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 (cf. arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.2 et A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 5.4 ; Conrad Stockar, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 2002, p. 124 ch. 20). Cela vaut également dans le cas d'une liquidation de fait (sur cette notion, cf. consid. 3.4 ci-après). S'agissant des actifs, la situation au début de la liquidation de fait est déterminante. Puisque, lors d'une telle liquidation, il n'existe en principe pas de bilan de liquidation, la détermination de la valeur des actifs doit obligatoirement intervenir sur la base du dernier bilan produit avant le début de la liquidation de fait, soit avant la survenance des opérations de liquidation (cf. arrêts du TF 2C_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 5.3.2, 2C_472/2015 du 14 septembre 2016 consid. 3.3.4 et 2C_806/2013 du 24 mars 2014 consid. 3.5.1 ; arrêts du TAF A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 5.2 et A-1542/2006 du 30 juin 2008 consid. 6.3 s. ; Thomas Meister, *VStG-Kommentar*, n° 20 ad art. 15 LIA).

E. 3.4.1

Il découle d'une jurisprudence constante que l'assujettissement à l'impôt anticipé 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 (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 9c et 10 ; arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 7.1 et 2C_472/2015 précité consid. 3.3.1 ; arrêts du TAF A-6578/2016 précité consid. 3.4.3 et A-6523/2007 précité consid. 4.1 ; Marco Duss/ Andreas Helbing/Fabian Duss, *VStG-Kommentar*, n° 152 ad art. 4 LIA ; Robert Pfund, *Verrechnungssteuer*, 1ère partie, Bâle 1971, n° 3.42 ad art. 4 al. 1 let. b LIA). 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, en l'absence d'une décision formelle de l'organe compétent et d'une inscription au registre du commerce (cf. arrêt du TF 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 3.1 ; Roland Ruedin, *Droit des sociétés*, 2e éd., 2006, n° 2046 p. 365). 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. On est en présence d'une liquidation entraînant un assujettissement à l'impôt également lorsque la société procède à des actes juridiques dont la conséquence économique correspond, dans son résultat, à une liquidation. Une décision ou la volonté des organes de liquider la société n'est pas nécessaire pour considérer qu'une liquidation de fait a eu lieu, lorsque le résultat revient à constater que tel est le cas. 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 (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 10 ; arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 6.3.3 et 2C_607/2017 précité consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.3 et A-5691/2015 du 28 septembre 2017 consid. 3.1.4 ; Oberson, 2021, § 14 n° 36 ; Ruedin, op. cit., n° 2046 p. 365 ; critique : Philippe Béguin/Kaloyan Stoyanov, La créance d'impôt, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 3e éd., 2015, p. 835).

E. 3.4.2

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 doit être rétrospectivement considéré comme un acte vidant la société de sa substance (cf. arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 7.2 et 2C_607/2017 précité consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.4 et A-5786/2012 du 7 août 2013 consid. 2.5.2 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 20 ad art. 15 LIA). 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 en faveur de ses actionnaires ou des personnes qui leur sont proches (cf. arrêts du TF 2C_607/2017 précité consid. 5.3 et 2C_472/2015 précité consid. 3.3.3 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.4 et A-6523/2007 précité consid. 4.3). Il ne découle pas pour autant de cette interprétation que toute prestation faite aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes qui leur sont proches et contribuant à vider une société est réputée engager une liquidation de fait. Cela étant, une prestation appréciable en argent non justifiée par l'usage commercial (distribution dissimulée de bénéfice [cf. à ce propos consid. 3.5 ci-après]), réalisée par exemple sous la forme d'un prêt non garanti qui n'est ensuite pas remboursé, peut représenter une (première) étape dans ce processus. L'existence d'un lien de causalité entre la prestation en question et la fin économique de la société doit être examinée dans chaque cas (cf. arrêt du TF 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1506/2006 du 3 juin 2018 consid. 4.2 et 4.4.2 ; décisions de la CRC 2003-055 du 14 juillet 2004 consid. 3b et 4b in : JAAC 69.15 et 2000-071 du 17 avril 2001 consid. 2c ; Meister, VStG-Kommentar, n° 12 ad art. 15 LIA ; Béguin/Stoyanov, op. cit., p. 834 s.). Pour la personne ayant réalisé une opération dont la qualification est litigieuse, l'importance de la distinction se manifeste au niveau de la responsabilité encourue. Si l'opération est appréciée comme une opération de liquidation de fait, celui qui y aura procédé, à savoir le plus souvent l'administrateur de la société, sera considéré comme un liquidateur de fait et sera à ce titre solidairement responsable du paiement de l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation, en vertu de l'art. 15 al. 1 LIA (cf. déjà décision de la CRC 2000-071 précitée consid. 2c ; cf. également consid. 4 ci-après). A l'inverse, s'il ne s'agit que d'une prestation appréciable en argent sans liquidation de fait, la responsabilité solidaire des organes de la société n'est pas engagée.

E. 3.5.1

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, 2) que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, 3) qu'elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers et 4) que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (cf. ATF 140 II 88 consid. 4.1 et 138 II 57

consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1 et A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.2.3 ; Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, n° 132 ad art. 4 LIA et n° 41 ad art. 12 LIA; Oberson, 2021, § 14 n° 26). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (cf. ATF 140 II consid. 4.1 et 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.2 et A-1427/2016 précité consid. 2.2.3). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants. 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 ou de proches sans contrepartie correspondante, soit de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt, et ce, également lorsque la disproportion d'une prestation est justifiée par l'intérêt du groupe (cf. ATF 140 II 88 consid. 4.1 et 110 Ib 127 consid. 3a/aa ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.2 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.3). Pour que l'impôt soit dû, la société doit subir un désavantage économique, lequel doit trouver son fondement dans les rapports de participation. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, la société est appauvrie (perte ou manque à gagner ; cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1 et 115 Ib 111 consid. 5 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1 et A-1427/2016 précité consid. 2.3.1 ; Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, n° 132 ad art. 4 LIA ; Oberson, 2021, § 14 n° 29). Ne sont en revanche pas soumises à l'impôt les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou de proches et qui reposent sur une autre base juridique que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec un tiers extérieur (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2b ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1 et A-1427/2016 précité consid. 2.3.1).

E. 3.5.2

On considère comme personnes proches celles avec lesquelles il existe des rapports économiques ou personnels qui sont le véritable motif de la prestation imposable, selon l'ensemble des circonstances. Sont également des personnes proches celles à qui l'actionnaire a permis, pour quelque raison que ce soit, de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre. Dans la mesure où de telles prestations n'auraient pas été accordées à des tiers dans les mêmes circonstances, l'impôt anticipé est en règle générale dû (cf. ATF 138 II 545 consid. 3.4 et 131 II 593 consid. 5 ; arrêt du TF 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.2 ; Oberson, 2021, § 14 n° 27).

E. 3.6

Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (cf. art. 12 al. 1 LIA). La notion d'échéance de la prestation imposable correspond en principe à celle du droit civil (cf. arrêts du TF 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.1 et 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.5.1 ; Michael Beusch, VStG-Kommentar, n° 21 ad art. 12 LIA). La créance fiscale prend directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 du 23 avril 2019 consid. 2.1 et A-6785/2016 précité consid. 3.5.1). Le contribuable doit, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation imposable, en déduire le montant de l'impôt anticipé (art. 14 al. 1 LIA ; cf. à ce

propos arrêt du TF 2C_115/2007 du 11 février 2007 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.5.1 ; Pfund, op. cit., n° 1.9 et 2.22 ad art. 12 LIA). 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 (cf. arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 7.1 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.5.1 et A-6523/2007 précité consid. 4.3 ; Beusch, VStG-Kommentar, n° 38 ad art. 12 LIA).

E. 3.7

Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les « autres revenus de capitaux mobiliers » que ceux prévus à la let. a de cette disposition échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale. 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 (cf. Pfund, op. cit., n° 1.1 ad art. 16 LIA). 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 (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 2.1 et A-6785/2016 précité consid. 3.5.2 ; Beusch, VStG-Kommentar, n° 23 ad art. 12 LIA et n° 1 s. ad art. 16 LIA). 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]). Cet intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale et il naît également ex lege lorsque les conditions en sont remplies (cf. Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 72). Ledit intérêt est dû indépendamment de toute faute du contribuable et il est même perçu lorsque celui-ci n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou lorsque la créance fiscale n'a pas encore été fixée dans une décision entrée en force (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 2.1 et A-1427/2016 précité consid. 2.4.4 ; Beusch, VSTG-Kommentar, n° 22 ad art. 16 LIA). Il est destiné à compenser la libre disposition du capital correspondant à l'impôt auprès de l'assujéti, entre le moment où la créance d'impôt est exigible et celui où il se sépare de ce capital.

E. 4.1

Aux termes de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par celle-ci. La notion de « personnes chargées de la liquidation » au sens de cette disposition est très large. Elle englobe tous ceux qui ont effectivement joué un rôle de liquidateur, qu'ils soient administrateurs de la société, qu'ils aient agi sur instruction de l'actionnaire ou directement en qualité d'actionnaire. Est ainsi notamment considéré comme personne chargée de la liquidation l'administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société (cf. arrêts du TF 2C_499/2011 précité consid. 7.2 et 2C_812/2010 du 23 mars 2011 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.1 et A-6523/2007 précité consid. 5.2 ; Xavier Oberson, *La responsabilité fiscale des organes dirigeants des sociétés anonymes*, in : SJ 2006 II 293 ss [ci-après cité : Oberson, 2006], p. 299 s. ; Pfund, op. cit., n° 16 ad art. 15 al. 1 LIA). Une inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur n'est donc pas nécessaire. Cette responsabilité est en effet inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre

de la liquidation, un pouvoir de disposition de droit ou de fait sur la fortune de la société qui doit servir à régler la créance fiscale, les intérêts et les frais (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 14c ; arrêts du TF 2C_607/2017 précité consid. 5.1 et 2C_499/2011 précité consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.1 et A-6523/2007 précité consid. 5.2). Elle ne vise par ailleurs jamais les organes sociaux en tant que tel, ceux-ci étant dépourvus de personnalité juridique propre, mais uniquement les personnes ayant joué un rôle dans la liquidation de la société (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.1 et A-6523/2007 précité consid. 5.2 ; Béguin/Stoyanov, op. cit., p. 827). La responsabilité solidaire de l'art. 15 LIA s'étend à toute la période durant laquelle le liquidateur a géré la société. Elle couvre toutes les créances d'impôt, intérêts et frais compris, qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient durant leur gestion. Il faut entendre par là les créances d'impôt anticipé résultant des art. 4 ss LIA, celles d'intérêts découlant de l'art. 16 al. 2 LIA et les frais de procédure, dans la mesure où ils peuvent être mis à la charge de l'assujetti selon l'art. 44 LIA (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.2, A-6523/2007 précité consid. 5.3 et A-1594/2006 précité consid. 6.1 s. ; Pfund, op. cit., n° 17.3 ad art. 15 al. 2 LIA). Si la période de gestion déterminante est aisée à identifier lorsque les liquidateurs sont désignés par l'assemblée générale, la question est en revanche plus délicate en présence d'une liquidation de fait. Dans ce cas, il s'agit de distinguer entre transaction commerciale ordinaire et acte de disposition vidant économiquement la société de sa substance (cf. consid. 3.4.2 ci-avant ; arrêt du TF 2C_499/2011 précité consid. 7.2). L'administrateur qui démissionne de son poste ou qui quitte la société après le début des opérations de liquidation ne peut s'exculper de sa responsabilité et ce, bien qu'il ne soit plus en mesure d'exercer une influence sur la suite de la procédure (cf. Meister, VStG-Kommentar, n° 21 ad art. 15 LIA ; Oberson, 2006, p. 301 et référence citée ; voir aussi à ce sujet arrêt du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.4.2).

E. 4.2

Selon l'art. 15 al. 1 let. a LIA, la responsabilité solidaire du liquidateur est limitée à concurrence du produit de la liquidation (cf. notamment à ce propos arrêt du TF 2C_499/2011 précité consid. 7.6). La notion de produit de liquidation (« Betrag des Liquidationsergebnisses ») au sens de cette disposition n'est pas équivalente à celle d'excédent de liquidation, au sens de l'art. 20 al. 1 OIA, sur lequel l'impôt anticipé est calculé (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Le produit de liquidation consiste ainsi 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. Il représente donc le montant qui peut être restitué aux actionnaires et non seulement les réserves subsistantes. Aussi, si le capital social n'est 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 (cf. arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.4.2 et A-6523/2007 précité consid. 5.4 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 20 ad art. 15 LIA ; Béguin/Stoyanov, op. cit., p. 842 s. ; Thomas Jaussi/Costante Ghielmetti, Die eidg. Verrechnungsteuer, Ein Praktikerlehrbuch, vol. I, 2007, p. 52 ch. 13.2 ; Pfund, op. cit., n° 7 ad art. 15 al. 1 let. a LIA et n° 17-19 ad art. 15 al. 2 LIA).

E. 4.3

La responsabilité solidaire du liquidateur n'est cependant pas absolue, dès lors qu'elle s'éteint s'il démontre avoir fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale (art. 15 al. 2 LIA). L'exception libératoire s'étend aux intérêts et

aux frais, dans la mesure où ils constituent l'accessoire de la créance fiscale. Pour apporter avec succès la preuve libératoire, le liquidateur doit ainsi démontrer s'être acquitté de sa tâche au mieux de ses connaissances, selon sa conscience, et avoir fait tout ce qui pouvait être raisonnablement exigé de lui dans le cas concret pour sauvegarder les droits du fisc (cf. ATF 116 Ib 375 consid. 2b et 115 Ib 274 consid. 14d ; arrêt du TF 2C_499/2011 précité consid. 7.3 ; arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 33 et A-6523/2007 précité consid. 5.5 ; Pfund, op. cit., n° 20, 20.1 et 20.2 ad art. 15 al. 2 LIA ; Conrad Stockar, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in : L'expert-comptable, 1990 p. 325 s. [ci-après cité : Stockar, 1990]). Il lui appartient donc de s'assurer que les impôts ont été ou seront payés et il doit éviter de procéder au versement d'un dividende ou au partage de l'excédent de liquidation avant d'avoir acquitté la créance fiscale de la société, ce qui justifie également sa responsabilité solidaire (cf. arrêt du TF 2C_499/2011 précité consid. 7.3 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 2 ad art. 15 LIA). De même, en cas de liquidation de fait, il doit s'abstenir de procéder à la distribution de la substance sociale. Il est admis en jurisprudence et en doctrine que la preuve libératoire est apportée lorsque le liquidateur exige de l'actionnaire les sûretés nécessaires au paiement de l'impôt anticipé (cf. arrêts du TF du 19 décembre 1980 consid. 3b/aa [non publié in ATF 106 Ib 375 mais in Archives 50 435 ss p. 443 s.] et 2C_551/2009 précité consid. 4.1 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 28 ad art. 15 LIA ; Oberson, 2006, p. 301 s. ; Robert Danon, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux in : Bohnet [édit.], Quelques actions en responsabilité, 2008, p. 214 ; Stockar, 1990, p. 124). La responsabilité découlant de l'art. 15 LIA est en outre une responsabilité de garantie, indépendante de toute faute. Elle est liée au pouvoir de disposition dont les organes dirigeants de la société sont titulaires sur les biens permettant de payer l'impôt (cf. consid. 4.1 ci-avant). Le liquidateur, au sens de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, est obligé de faire en sorte que la société soit effectivement en mesure d'acquitter la créance fiscale ; il s'agit donc d'une responsabilité de résultat (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 14 ; arrêts du TF 2C_607/2017 précité consid. 5.5 et 2C_551/2009 précité consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5664/2018 précité consid. 3.1 et A-6523/2007 précité consid. 5.2 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 3 ss ad art. 15 LIA ; Béguin/ Stoyanov, op. cit., p. 825 ; Oberson, 2006, p. 294 ; Danon, op. cit., p. 199 ss et 203). La preuve libératoire de l'art. 15 al. 2 LIA est soumise à des exigences strictes et doit être interprétée de manière plus restrictive que celles prévues par les dispositions analogues du droit privé, comme par exemple celles des art. 55 al. 1 et 56 al. 1 CO (cf. arrêts du TF 2C_607/2017 précité consid. 5.5.1, 2C_472/2015 précité consid. 3.4.1 et 2A.342/2005 du 9 mai 2006 consid. 4.2 ; Meister, VStG-Kommentar, n° 26 ad art. 15 LIA ; Oberson, 2006, p. 301). Ces exigences sont d'autant plus rigoureuses que les qualifications du liquidateur sont élevées, par exemple lorsque celui-ci est un professionnel rompu aux rapports d'affaires (cf. ATF 106 Ib 375 consid. 2b/bb ; arrêts du TF 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 5.2 et 2A.342/2005 précité consid. 4.2 et du 9 octobre 1989 in : Archives 58 707 ss consid. 3a ; Meister, VStG-Kommentar, n° 26 ad art. 15 LIA ; Béguin/Stoyanov, op. cit., p. 845 et les références citées ; Oberson, 2006, p. 301 ; Béguelin, op. cit. p. 550).

E. 5

En l'espèce, le litige porte sur la responsabilité solidaire de la recourante pour le paiement de l'impôt anticipé de Fr. 980'595.90, plus intérêt moratoire de 5 % l'an dès le 30 janvier 2014. Il s'agit dès lors dans un premier temps de déterminer si la société S._____ SA a été liquidée de fait dans le courant de l'année 2013, comme l'autorité inférieure l'a retenu (cf.

consid. 6 ci-après). Le cas échéant, il conviendra dans un second temps de se prononcer sur la responsabilité solidaire de la recourante (cf. consid. 7 ci-après).

E. 6.1

L'autorité inférieure a en substance considéré, sur la base du bilan au 30 septembre 2013 à sa disposition (cf. pièce AFC n° 4 et 5 ; let. B.a ci-avant), qu'en 2013, l'entier des profits générés par S._____ SA au cours de cette même année avait été mis à la disposition de son actionnaire et d'une société proche au titre d'un prêt non garanti, entraînant la liquidation de fait de S._____ SA.

E. 6.1.1

A cet égard, elle a retenu ce qui suit sur la base des éléments à sa disposition au moment où elle a rendu la décision attaquée. S._____ SA a été transformée en société anonyme entièrement détenue par la société E._____ à la fin de l'année 2012, alors qu'elle avait visiblement suspendu son activité et ne disposait d'aucune réserve (cf. pièce AFC n° 1 et 3). Peu de temps après, soit en date du 26 février 2013, S._____ SA a conclu avec son actionnaire unique un contrat de prêt (pièce AFC n° 18.3) portant sur un montant de USD 20'000'000.-, payable en une fois ou par tranches sur le compte de l'actionnaire ou à une tierce partie (ch. 2 du contrat) à un taux d'intérêt de 5 % l'an (ch. 3 du contrat) et avec une échéance de remboursement fixée au plus tard au 26 février 2018 (ch. 1 et 4 du contrat). A titre de garantie, abstraction faite des déclarations d'ordre général relatives notamment à la bonne santé financière de l'actionnaire et à l'absence d'actions ou de poursuites engagées à son encontre, ainsi qu'au respect par celui-ci des termes contractuels et des dispositions statutaires et légales applicables (ch. 6 du contrat), il était prévu l'exigibilité immédiate des montants versés en cas de violation par l'emprunteur de ses obligations (ch. 7 du contrat). Sur la base des derniers comptes que S._____ SA lui a remis (pièce AFC n° 4) et des déclarations de la recourante dans sa réclamation (pièce AFC n° 18 ; cf. ch. 3 p. 2 s.), l'autorité inférieure a en outre retenu qu'en 2013 et au début de l'année 2014, des prêts ont été consentis à une société proche (M._____) et à l'actionnaire de S._____ SA, pour des montants respectifs de Fr. 1'706'475.- et d'environ Fr. 1'000'000.- et que, suite à cela, S._____ SA a été dissoute et est entrée en liquidation par décision du 18 février 2014. De son côté, la recourante expliquait ces éléments comme étant la conséquence de la diminution considérable de son activité à la fin de l'année 2013 (mémoire de réclamation, ch. 4 p. 3).

E. 6.1.2

Il ressort de ces éléments que peu de temps avant son entrée en liquidation formelle en février 2014, la quasi-intégralité du bénéfice comptable de S._____ SA au 31 septembre 2013 a été mis à la disposition de l'actionnaire unique et d'une société proche, dans le cadre d'un prêt dont les garanties n'étaient pas de nature à assurer à S._____ SA d'obtenir l'exécution de sa créance, le cas échéant de manière contraignante. Dans ces conditions et dans la mesure notamment où S._____ SA n'a jamais répondu aux demandes de renseignements et aux courriers que l'autorité inférieure lui a adressés dès la fin de l'année 2013 et ultérieurement, c'est à bon droit que cette dernière a considéré que l'octroi de ce prêt, qui n'aurait pas été accordé aux mêmes conditions à un tiers indépendant, ne constituait pas dans une transaction commerciale ordinaire, mais avait servi à vider la société de sa substance économique et, partant, conduit à la liquidation de fait de celle-ci (cf. consid. 3.3 à 3.5 ci-avant).

E. 6.2

Dans son recours et son écriture ultérieure du 7 novembre 2019, la recourante présente toutefois de nouveaux éléments, sur la base desquels elle conteste l'existence tant d'une prestation appréciable en argent que d'une liquidation de fait. Elle affirme en substance que le contrat entre S._____ SA et son actionnaire s'inscrivait dans une politique de financement du groupe. Dans le cadre de celle-ci, la société aurait elle-même bénéficié en 2013 de prêts sans intérêts de la part d'autres sociétés du groupe et de son actionnaire, de sorte qu'elle se serait trouvée, au sein du groupe, aussi bien dans la position de prêteur que dans celle d'emprunteur ; les conditions d'une prestation appréciable en argent imposable, en particulier « le déséquilibre économique et le caractère insolite de l'opération », ne seraient donc pas réalisées. La recourante conteste en outre que S._____ SA ait été vidée de sa substance, dès lors que les prêts consentis par celle-ci auraient été dans une large mesure remboursés en 2014. L'activité économique de S._____ SA n'aurait dans ces conditions pas été compromise et l'hypothèse d'une liquidation de fait en 2013 serait contredite par les chiffres d'affaires conséquents réalisés sur la période 2013-2014, ainsi que par la révocation de la dissolution de la société décidée le 10 juin 2016.

E. 6.2.1

Dans le cadre de la présente procédure de recours, la recourante a certes la possibilité, comme elle le relève à raison (réplique, ch 1 p. 2), de présenter des éléments, notamment de motivation, qu'elle n'a pas déjà fait valoir au stade de la procédure de réclamation (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Cela étant, il paraît surprenant, au vu des montants en cause, que la recourante, qui a dans un premier temps fait état de transferts de sommes de l'ordre de Fr. 1'000'000.- (cf. réclamation, ch. 3 p. 2 s.), ne se soit alors pas souvenue ou ait omis de faire mention de l'ampleur des prêts accordés en 2013 par S._____ SA, dont le montant se serait élevé à Fr. 16'820'872.92 au total, ainsi que des financements importants dont cette dernière aurait bénéficié, à hauteur de Fr. 6'455'718.72, dans le cadre de la prétendue politique de financement du groupe. Les motifs d'une telle politique, dans laquelle S._____ SA, pour financer le prêt octroyé à son actionnaire à un taux de 5 % l'an, obtient notamment de ce même actionnaire des prêts sans intérêt (cf. à ce sujet réplique, ch. 8 p. 4), interrogent également. Quoi qu'il en soit, même en tenant compte des financements dont elle aurait bénéficié de la part de sociétés proches, le montant du prêt prévu par le contrat (Fr. 20'000'000.-) et les sommes effectivement transférées à ce titre (Fr. 16'820'872.92) apparaissent substantiels au regard des fonds propres (Fr. 138'468.21) et des liquidités (Fr. 638'249.01) portés au bilan du projet de comptes 2013 de S._____ SA que la recourante a remis dans le cadre de la présente procédure de recours (pièce recourante n° 7). En outre, il n'en demeure pas moins que le prêt a été accordé sans garantie effective (cf. consid. 6.1.1 ci-avant). Les dispositions additionnelles auxquelles la recourante se réfère à cet égard, concernant la possibilité de rembourser de manière anticipée tout ou partie du prêt, mais non d'emprunter à nouveau les sommes ainsi remboursées (cf. contrat ch. 4.02), n'y changent rien. En atteste le fait que la recourante, selon ses dires, soit « intervenue à plusieurs reprises pour réclamer le remboursement du solde du prêt à l'actionnaire unique » (recours, ch. 10 i.f. p. 4), sans toutefois l'obtenir. Aussi et dans la mesure où les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également respecter le principe de pleine concurrence, le caractère insolite du prêt n'apparaît en tout état de cause pas contestable. L'expectative de modalités de financement favorables mise en avant par la recourante (recours, p. 9), qui ne se déduit nullement du contrat et ne s'est au demeurant pas réalisée

par la suite, ne saurait être prise en compte dans le cadre de cette analyse. La recourante ne prétend pas non plus que l'actionnaire aurait entièrement remboursé les sommes avancées. Au 31 décembre 2015, la dette de ce dernier, d'un montant supérieure à Fr. 1'000'000.-, serait ainsi composée pour un tiers environ du solde du prêt. Pour le reste, ce montant serait composé des intérêts, soit du « prix » que l'actionnaire s'était engagé à payer en rémunération du prêt. Rétrospectivement, la disproportion entre prestation et contre-prestation est par conséquent manifeste, de même que le désavantage économique (perte et manque à gagner) qui en a résulté pour S. _____ SA. Au regard des conditions du prêt et de l'importance des sommes transférées, les organes de la société pouvaient au surplus se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient. Il suit ainsi de ce qui précède que, même dans la version des faits de la recourante, l'existence d'une prestation appréciable en argent non justifiée par l'usage commercial n'est pas remise en cause (cf. consid. 3.5 ci-avant). Le fait que par la suite, soit dans le courant de l'été 2015, l'actionnaire de S. _____ SA ait exprimé sa volonté de transformer le « solde » du prêt en « dividendes perçus à l'avance » sans respecter les règles applicables en matière d'impôt anticipé, comme la recourante ne manque pas de le relever (cf. à ce propos pièces recourantes n° 9 à 13 ; recours, ch. 11 p. 4, et réclamation, ch. 7 à 9 p. 3 s.) vient d'ailleurs confirmer a posteriori, si besoin était, le caractère imposable de la transaction litigieuse.

E. 6.2.2

Concernant par ailleurs la question de la liquidation de S. _____ SA, on observera d'abord qu'il n'est pas déterminant que la recourante, comme elle l'affirme (recours, p. 9), ait considéré que l'actionnaire avait réellement l'intention de rembourser les prêts, dès lors que la volonté des organes de liquider la société n'est en soi pas nécessaire (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). Il n'est ensuite pas contesté que S. _____ SA ait été active en 2013, puisqu'il est précisément reproché à celle-ci d'avoir reversé à son actionnaire et une société proche la (quasi-)totalité du bénéfice réalisé au cours de cette année (cf. consid. 6.1 ci-avant), comme cela résulte d'ailleurs clairement du calcul de l'excédent de liquidation par l'autorité inférieure (cf. consid. 3.9 de la décision entreprise). En revanche, l'allégation selon laquelle S. _____ SA aurait poursuivi ses activités en 2014 apparaît contradictoire avec la dissolution et l'entrée en liquidation de la société au début de cette même année. Elle s'inscrit également en contradiction avec les premières déclarations de la recourante concernant les motifs de cette décision, à savoir la diminution considérable de l'activité de S. _____ SA fin 2013, et selon lesquelles, en outre, les instructions de l'actionnaire avaient dès lors et jusqu'au mois de novembre 2014 principalement porté sur la clôture des relations commerciales de la société (cf. réclamation, ch. 4 et 5 p. 3). Ce dernier point semble au demeurant corroboré par le fait que selon le second contrat de travail de la recourante, signé le 1er février 2014 et entré en vigueur le 11 du même mois (pièce AFC n° 18/7), cette dernière était notamment chargée d'effectuer les opérations courantes de la société durant le processus de liquidation, ainsi que d'organiser toutes les activités et de prendre les mesures nécessaires à la liquidation de S. _____ SA, suivant les instructions de l'actionnaire unique (ch. 2.1 et 2.2 du contrat). On notera par ailleurs que c'est bien au motif que S. _____ SA n'avait pas été liquidée à l'échéance prévue du 31 octobre 2014, que l'actionnaire unique a résilié le mandat de liquidatrice de la recourante avec effet au 20 mars 2016 et qu'il a nommé un nouveau liquidateur chargé de procéder à la liquidation avant la fin de l'année 2016 (cf. pièce recourante n° 14). La volonté constante depuis 2014 de liquider la société résulte enfin clairement du courrier que l'actionnaire a adressé à la recourante le 27 janvier 2016 pour la sommer de procéder aux opérations de liquidation (cf.

pièce recourante n° 22). Ces éléments conduisent à relativiser la portée des déclarations de cette dernière dans le cadre de son recours concernant la poursuite des activités de S._____ SA, ce d'autant que, comme nous allons le voir (cf. consid. 6.2.3 ci-après), elles n'apparaissent pas étayées par des preuves suffisantes.

E. 6.2.3

Les allégations relatives à la politique financière du groupe et l'activité économique de S._____ SA sont essentiellement soutenues par les comptes 2013-2014 (pièce recourante n° 7) et les comptes intermédiaires 2015 (pièce AFC n° 21) de S._____ SA, ainsi que par la déclaration écrite de l'actionnaire du 29 février 2016 concernant le solde du prêt et les intérêts y relatifs dus au 31 mai 2015 (pièce recourante n° 20). Concernant les documents comptables produits par la recourante, il y a lieu de constater que ceux-ci n'en sont qu'à l'état de projet. Ils n'ont ainsi jamais été approuvés par l'actionnaire unique de S._____ SA, ni remis aux autorités fiscales compétentes ; ils n'ont pas non plus été produits dans le cadre de la procédure de réclamation, bien que, comme le relève l'autorité inférieure (duplicata, ch. 1 et 2.1), la recourante en était déjà en possession, étant également destinataire à son adresse personnelle (« @****.com ») des courriers électroniques par lesquels ces comptes ont été remis à S._____ SA (cf. pièce recourante n° 19). Aucun document (contrats, extraits de compte, ordres de virement, etc.) ne vient en outre attester de la réalité des montants des prêts, des remboursements et des emprunts qui figurent dans ces comptes, de la date à laquelle ceux-ci seraient intervenus ou encore de la prétendue politique financière du groupe. La recourante ne fournit également aucune explication, ni aucune pièce (factures, contrats de vente et/ou d'achat, documents préparatoires, échanges de courriers, etc.), propre à établir la véracité des produits (prestations de services) et charges (achats de marchandises) comptabilisés en 2013 et en 2014. Enfin, il semble d'une part que ces projets aient été réalisés sur la base d'une feuille de calcul (« spreadsheet ») remise non pas par la recourante, qui assumait pourtant le rôle d'administratrice unique puis de liquidatrice de la société durant les périodes auxquelles les comptes se rapportent, mais par le « customer service » de S._____ SA ; d'autre part et surtout, ces documents ont été établis en juin 2015, soit après les demandes de renseignements des 19 novembre 2013 et 17 novembre 2014, sur le vu desquels il était évident que l'autorité inférieure avait l'intention de procéder à une taxation de l'excédent de liquidation résultant du bilan de la société au 31 décembre 2013. On observera notamment à ce propos qu'un montant de Fr. 3'250'000.- a ainsi été déduit du résultat d'exploitation 2013 à titre de « provisions affaires en cours » et comptabilisé dans les produits de l'exercice 2014, sans qu'il ne soit possible, sur la base du dossier, de vérifier la justification commerciale de cette opération comptable. Dans ces conditions, le tribunal de céans estime que les comptes produits par la recourante dans le cadre de la présente procédure ne peuvent se voir reconnaître qu'une valeur probante très limitée (cf. consid. 2.2.2 ci-avant) et ne suffisent pas à renverser les indices sérieux d'une liquidation de fait résultant du dossier. Il en va de même de la déclaration écrite concernant le solde du prêt au 31 mai 2015, dans la mesure où celle-ci a été établie par l'actionnaire de S._____ SA à la fin du mois de février 2016. On notera ici que l'absence au dossier d'éventuelles pièces justificatives concernant notamment la prétendue politique de financement du groupe, le remboursement des sommes prêtées par la recourante ou les chiffres d'affaires allégués pour les exercices 2013 et 2014 est imputable au défaut de collaboration de S._____ SA, qui n'a jamais donné suite aux demandes et courriers que l'AFC lui a adressés dès la fin de l'année 2013, en violation de son obligation de renseignements (cf. art. 39 LIA). Partant, S._____ SA doit se laisser opposer, sur le plan

fiscal, l'absence de preuve tant de la justification commerciale de la transaction litigieuse, que de la continuation de son activité après la fin de l'année 2013 (cf. consid. 2.3.2 ci-avant).

E. 6.2.4

Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la recourante, la révocation en 2016 de la décision de dissolution de S._____ SA ne saurait être interprétée comme la volonté de faire perdurer celle-ci, dans la mesure où cette révocation s'est accompagnée d'une modification de raison sociale, de but, de siège, d'administrateur, ainsi que du nombre et de la valeur des actions (cf. FOSC du *** et RC du canton *** [pièce AFC n° 1 et 2]), comme le remarque à juste titre l'autorité inférieure (cf. consid. 3.7 i.f. de la décision entreprise ; réponse ch. 14 p. 4). Cela résulte également de la volonté constante de l'actionnaire de S._____ SA de liquider cette société (cf. consid. 6.3.2 ci-avant). Quoiqu'il en soit, il n'apparaît pas, à l'examen du dossier, que S.I._____ AG ait été réellement active. Cette société n'a en effet pas donné suite au courrier que l'autorité inférieure lui a adressé, à sa nouvelle adresse, en juillet 2016 (pièce AFC n° 13). En date du 9 mars 2017, un procès-verbal de saisie valant acte de défaut de biens a en outre été délivré à l'AFC (pièce AFC n° 15). Le même jour, le mandat de l'administrateur de S.I._____ AG a été résilié (cf. publication FOSC du *** [pièce AFC n° 2]) et aucun administrateur n'a depuis été nommé à sa place. Dès lors que la société ne paraissait plus exercer d'activité, ni disposer d'actifs réalisables, ses organes ont par ailleurs été sommés de requérir la radiation ou de lui communiquer les motifs d'un maintien de l'inscription (cf. art. 155 al. 1 de l'ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce [ORC, RS 221.411], abrogé avec effet au 1er janvier 2021 [RO 2020 971]) par publication dans la FOSC du *** (cf. pièce AFC n° 2). En l'absence de réaction, l'autorité compétente a ensuite procédé à la triple sommation publique prévue par l'ancien art. 155 al. 2 ORC en date des ***, *** et *** 2017 (cf. pièce AFC n° 2). Dans ces conditions, la recourante ne saurait rien déduire de la révocation de la dissolution du 18 février 2014 quant à la continuation des activités de S._____ SA.

E. 6.3

Sur le vu de ce qui précède, le tribunal de céans, appréciant librement les preuves à sa disposition (cf. consid. 2.2.2), considère en définitive que les éléments produits par la recourante dans le cadre de la présente procédure ne permettent pas de réfuter l'existence d'une liquidation de fait, telle qu'elle apparaît suffisamment établie sur la base des constatations de l'autorité inférieure (cf. consid. 2.3.2 et 6.1 ci-avant). La liquidation de la société a débuté avec les (premiers) versements effectués en faveur de M._____ et s'est achevée avec les (derniers) versements en faveur de l'actionnaire (cf. consid. 3.4.2 ci-avant). En raison du défaut de collaboration de celle-ci, la date et le détail de ces transactions ne sont pas connus. Dans la mesure où, contrairement au prêt octroyé à l'actionnaire, celui en faveur de la société du même groupe apparaît dans les comptes intermédiaires établis fin octobre 2013 (cf. pièce AFC n° 4), l'on peut en déduire que les premiers versements ont été réalisés avant cette date, alors que les suivants sont intervenus sur la fin de l'année 2013. Concernant l'échéance de la prestation, l'AFC a retenu la date du 31 décembre 2013, comme cela résulte du fait que l'intérêt moratoire de 5 % n'est réclamé qu'à partir du 30 janvier 2014 (cf. à ce propos consid. 3.6 et 3.7 ci-avant). Dès lors que l'excédent de liquidation a été calculé sur la base de la substance générée au cours de l'année 2013, cela n'apparaît pas critiquable. Pour l'hypothèse où le total des sommes prêtées en 2013 aurait excédé cette substance et où des remboursements auraient été effectués en 2014, on observera que c'est

bien au moment où les versements ont été effectués que le solde qui n'a par la suite pas été remboursé soit le bénéfice réalisé en 2013 doit être considéré comme ayant été définitivement mis à la disposition de l'actionnaire (cf. consid. 3.6 ci-avant). Pour le calcul de la créance fiscale, l'autorité inférieure est ainsi partie du montant des actifs diminué de celui des avances sur affaires reçues et du capital-actions figurant au bilan de la société au 31 décembre 2012 (pièce AFC n° 3) ; elle a ensuite soustrait le montant (négatif) de Fr. 440.- en résultant correspondant à la perte réalisée au cours de cet exercice du bénéfice de Fr. 2'801'702.49 figurant dans les comptes intermédiaires 2013. Dès lors qu'il s'agit des derniers états financiers remis à l'autorité inférieure avant que celle-ci ne rende la décision attaquée et, par ailleurs, les seuls pour l'année concernée établis avant qu'il ne soit évident que l'autorité inférieure envisageait de taxer l'excédent de liquidation résultant du bilan de la société au 31 décembre 2013, la décision entreprise n'apparaît pas non plus critiquable à cet égard (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). On rappellera ici que l'absence d'un bilan de liquidation et d'informations fiables sur le montant exact de l'excédent imposable est imputable à S. _____ SA, qui n'a pas satisfait à son devoir de renseignements ; celle-ci doit donc se laisser opposer la part d'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation à laquelle l'AFC était dès lors en droit de procéder et dans le cadre de laquelle cette autorité jouit d'un large pouvoir d'appréciation (cf. à ce sujet arrêts du TF 2C_499/2011 précité consid. 5.5 et 2C_502/2008 précité consid. 4.2 et réf. cit.). Il s'ensuit que la décision attaquée doit être confirmée en ce qu'elle retient que S. _____ SA a été liquidée de fait dans le courant de l'année 2013 et fixe à Fr. 980'441.90 l'impôt dû par cette société sur l'excédent de liquidation en ayant résulté.

E. 7

Dans la mesure où l'on est en présence d'une opération de liquidation de fait susceptible d'engager la responsabilité solidaire de la recourante (cf. consid. 3.4.2 et 4.1 ci-avant), il convient à présent d'examiner si cette dernière peut être tenue au paiement de l'impôt dû par S. _____ SA, comme l'autorité inférieure l'a retenu dans la décision entreprise. Il n'est à ce propos pas contesté et il ressort clairement du dossier que de novembre 2012 à février 2014, la recourante était administratrice de la société, dont elle a par la suite été nommée liquidatrice. Il n'est ainsi pas contestable que la créance d'impôt et les intérêts y relatifs sont échus durant sa période de gestion, de sorte qu'en principe, elle en répond solidairement à hauteur du produit de liquidation (cf. consid. 4.1 ci-avant). Il convient toutefois encore d'examiner ici si la recourante peut se prévaloir, comme elle le prétend, de l'exception libératoire prévue par l'art. 15 al. 2 LIA (cf. consid. 4.3 ci-avant).

E. 7.1

A cet égard, il sied de rappeler que c'est la recourante qui a signé au nom de S. _____ SA le contrat de prêt conclu avec l'actionnaire de cette société, à des conditions qui n'auraient pas été accordées à un tiers, et qui a ensuite procédé, sur les instructions de celui-ci, aux versements par lesquels la société a été vidée de sa substance et liquidée de fait. Bien que le caractère insolite du contrat et de la prestation en faveur de l'actionnaire était reconnaissable, la recourante, à qui il incombait de veiller à ce que S. _____ SA soit effectivement en mesure d'acquitter l'impôt anticipé, n'a en outre ni déduit le montant dû à ce titre, ni exigé de l'actionnaire les sûretés nécessaires au paiement de celui-ci (cf. consid. 3.6 et 4.3 ci-avant). Le fait que la recourante ait après-coup requis le remboursement du (solde du) prêt, ou qu'elle ait expliqué à plusieurs reprises à l'actionnaire la nécessité de se conformer aux règles en matière d'impôt anticipé et refusé de transformer la dette de ce

dernier en dividende « intermédiaire », comme elle l'avance, n'était en outre pas propre et n'a pas suffi à garantir le paiement de la créance fiscale. Aussi, compte tenu des exigences strictes à laquelle l'exception libératoire de l'art. 15 al. 2 est soumise (cf. consid. 4.3 ci-avant), le Tribunal considère qu'il n'est pas établi que la recourante ait fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elle, au sens de cette disposition, pour sauvegarder les droits de l'AFC.

E. 7.2

Par ailleurs, la recourante ne saurait se libérer de sa responsabilité en prétendant que l'autorité inférieure, en ne lui adressant pas directement les demandes de renseignement, l'aurait privée de moyens qui auraient pu être mis en oeuvre dans le cadre de la procédure de liquidation pour s'assurer du paiement de la créance fiscale. Ces demandes faisaient en effet suite à celle de ruling fiscal adressée à l'AFC le 18 octobre 2013 par F._____ SA agissant en qualité de mandataire fiscal de S._____ SA (cf. pièce AFC n° 5). On ne saurait dès lors reprocher à l'AFC d'avoir requis des renseignements au sujet de cette dernière à F._____ SA, auprès de laquelle S._____ SA avait du reste son siège sur la période considérée, dans le cadre de la réponse qu'elle lui a adressée (cf. let. A.b ci-avant ; pièce AFC n° 1). Dans la mesure où S._____ SA avait été vidée de sa substance, le tribunal de céans ne voit par ailleurs pas et la recourante ne le précise pas quelles mesures auraient pu être mises en oeuvre pour assurer le paiement de l'impôt outre celles, infructueuses, auxquelles la recourante a procédé, consistant à demander le remboursement du prêt à l'actionnaire et à rendre celui-ci attentif à ses obligations en matière fiscale. La recourante ne saurait pas plus arguer avec succès que « la décision attaquée [la] sanctionne pour le défaut de réaction et de collaboration de F._____ SA, qui, malgré la menace de l'art. 15 LIA, n'a jamais répondu aux demandes d'information de l'AFC » (réplique, ch. 3 p. 3). On observera d'abord à ce sujet qu'il apparaît douteux, en soi et au regard notamment des courriers électroniques échangés en 2015 (cf. pièce AFC n° 12), que la recourante, en sa qualité d'administratrice unique de S._____ SA avec signature individuelle, n'ait pas été informée de ces demandes par F._____ SA (cf. également à ce sujet pièce AFC n° 7). Quoi qu'il en soit, dans la mesure où la responsabilité du liquidateur est une responsabilité de garantie, indépendante de toute faute, le fait que la recourante puisse ou non se voir reprocher la violation de l'obligation de renseignement qui incombait à S._____ SA n'est pas déterminant. Enfin, il en va de même des motifs pour lesquels F._____ SA aurait été « sortie de la procédure », comme s'en étonne la recourante (réplique ch. 3 p. 3). Pour autant qu'il y ait lieu de considérer que cette société ait joué un rôle quelconque dans la liquidation de fait de S._____ SA, ce qui n'est pas établi et ne paraît pas être le cas, le Tribunal fédéral a en effet déjà eu l'occasion de préciser que l'AFC pouvait décider de rechercher, à son choix, tous les débiteurs solidaires ou seulement l'un d'entre eux (cf. arrêt du TF du 23 septembre 1999 in RDAF 2000 p. 227 ss consid. 5a p. 232 ; cf. aussi ATF 115 Ib 274 consid. 19).

E. 7.3

C'est ainsi à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que la recourante répondait solidairement du paiement de l'impôt anticipé dû par S._____ SA, à concurrence du produit de liquidation (cf. consid. 5.4 de la décision entreprise), soit, en l'occurrence, pour l'entier de la dette fiscale (cf. consid. 4.2 ci-avant).

E. 8

Concernant finalement les frais de poursuite, on observera que ceux-ci concernent la procédure engagée, non pas contre S._____ SA, mais directement contre la recourante. Dans la mesure où ils apparaissent justifiés, la décision entreprise doit également être confirmée sur ce point.

E. 9.1

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Au vu de l'issue de la cause, les frais de procédure devraient être mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Toutefois, la recourante étant au bénéfice de l'assistance judiciaire totale (cf. let. D.b ci-avant), il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure (cf. art. 65 al. 1 PA).

E. 9.2

En l'absence d'un décompte de prestations, l'indemnité du mandataire commis d'office est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). En l'espèce, compte tenu notamment du temps nécessaire à la défense de la recourante et au tarif horaire applicable aux honoraires d'avocats (cf. art. 9 al. 1 let. a et art. 10 al. 1 et 2 FITAF, applicable en vertu de l'art. 12 FITAF), une indemnité de Fr. 4'000.- est accordée au mandataire d'office de la recourante, à la charge de la caisse du Tribunal. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.