



## Arrêt du 9 août 2017

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Salome Zimmermann,  
Dario Hug, greffier.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Etude de Mes Reymond, Ulmann & Fischele,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Impôt anticipé (IA), prestation appréciable en argent.

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

**A.a** A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante ou A. \_\_\_\_\_ SA) est une société anonyme de droit suisse, avec siège à [...]. Elle est inscrite au registre du commerce depuis le 22 décembre 1980. Selon l'extrait, elle a pour but : « conseil et service dans le domaine administratif, comptable, informatique, juridique, financier, relations publiques et propriété intellectuelle ainsi que courtage mobilier et immobilier et gestion de biens immobiliers ».

**A.b** La recourante dispose d'un capital-actions de Fr. 1'000'000.– divisé en 1'000 actions au porteur de Fr. 1'000.–, entièrement libéré (décision attaquée, p. 2). L'administrateur de la société est Me A. (ci-après : l'administrateur), à [...], par ailleurs mandataire de la recourante dans le cadre de la présente procédure (mémoire de recours, pièce 1). Le directeur de A. \_\_\_\_\_ SA est M. B. (ci-après : le directeur), également à [...].

**B.**

**B.a** En date du 4 juin 2012, l'Administration fédérale des contributions division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) procéda à un contrôle dans les locaux de la recourante. Présent lors du contrôle, l'administrateur refusa de communiquer l'identité des actionnaires, tout en indiquant néanmoins que l'actionnariat n'avait pas changé depuis 20 ans (décision attaquée, p. 2). Selon des documents de l'AFC issus d'un contrôle antérieur du 1<sup>er</sup> juillet 1992 (décision attaquée, p. 2 ; dossier autorité inférieure, pièce 17), le capital-actions de Fr. 1'000'000.– serait entièrement détenu par la société B. \_\_\_\_\_ SA à [...] (ci-après : l'actionnaire unique).

**B.b** Il ressortit en outre du contrôle du 4 juin 2012 que, durant les exercices commerciaux 2007 à 2010, la recourante avait eu pour principale activité la gestion de deux biens immobiliers à [...], acquis respectivement en 2002 et 2006 (décision attaquée, p. 2 ; dossier autorité inférieure, pièces 1 et 3, p. 2). Dans ce cadre, il apparaissait que l'actionnaire unique avait accordé à la recourante des prêts comptabilisés à des taux d'intérêts supérieurs à ceux fixés dans les lettres-circulaires de l'AFC sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent pour les années 2007 à 2010 (décision attaquée, p. 2).

**C.**

**C.a** Dans un courrier de taxation du 7 juin 2012 (dossier autorité inférieure, pièce 1), l'AFC arrêta le montant des prestations imposables à Fr. 289'439.– pour les exercices 2007 à 2010 (montant obtenu par addition de Fr. 53'741.– pour 2007 + Fr. 51'970.– pour 2008 + Fr. 93'401.– pour 2009 + Fr. 90'327.– pour 2010). Ledit montant représentait la différence entre les intérêts comptabilisés par la recourante et les intérêts admissibles selon les lettres-circulaires de l'AFC pour les années considérées. L'autorité inférieure invita, en conséquence, la recourante à s'acquitter d'un montant de Fr. 101'303.65.– à titre d'impôt anticipé pour la période de 2007 à 2010 (soit 35% de Fr. 289'439.–).

**C.b** Par courrier du 26 juin 2012, la recourante s'opposa à la taxation de l'AFC (dossier autorité inférieure, pièce 2). Elle fit notamment valoir qu'elle n'avait réalisé aucun bénéfice entre 2007 et 2010, qu'elle ne pouvait par conséquent distribuer de dividende à son actionnaire et qu'il n'existait dès lors aucune prestation appréciable en argent soumise à imposition (mémoire de recours, p. 4 ; dossier autorité inférieure, pièce 2).

**C.c** Par un autre courrier du 8 novembre 2012, la recourante confirma que les taux d'intérêts trop élevés appliqués sur les prêts accordés par l'actionnaire pour les exercices 2007 à 2010 résultaient d'une erreur et qu'elle n'avait pas eu l'intention de distribuer des dividendes à son actionnaire (mémoire de recours, p. 15 ; dossier autorité inférieure, pièces 2 et 4). Elle informa également l'AFC avoir réintégré dans ses comptes 2011, d'une part, les intérêts perçus en trop par l'actionnaire unique, soit un montant de Fr. 381'445.85.– à titre de bénéfice extraordinaire, ainsi que, d'autre part, le montant de l'impôt anticipé réclamé par l'AFC sur la différence des intérêts (dossier autorité inférieure, pièce 2 et 4). La recourante précisa encore que s'agissant des taux d'intérêts comptabilisés pour l'année 2011 pour les avances accordées par l'actionnaire à la société, cette dernière avait utilisé un taux d'intérêt conforme aux notices de l'AFC.

**C.d** Dans une décision du 14 août 2014 (n° de réf. [...]), l'AFC confirma le montant de l'impôt anticipé dû par la recourante sur les prestations appréciables en argent concédées à l'actionnaire (dossier autorité inférieure, pièce 3). A. \_\_\_\_\_ SA forma réclamation contre cette décision en date du 15 septembre 2014 (dossier autorité inférieure, pièce 4). L'AFC la rejeta par décision sur réclamation du 29 janvier 2016 (dossier autorité inférieure, pièce 5).

Le montant total de Fr. 101'303.65.– réclamé à la recourante se décomposait finalement comme suit :

- Fr. 18'809.35.–, avec intérêts moratoires de 5% dès le 31 janvier 2008 ;
- Fr. 18'189.50.–, avec intérêts moratoires de 5% dès le 31 janvier 2009 ;
- Fr. 32'690.35.–, avec intérêts moratoires de 5% dès le 31 janvier 2010 ;
- Fr. 31'614.45.–, avec intérêts moratoires de 5% dès le 31 janvier 2011.

#### **D.**

**D.a** La recourante a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par acte daté du 2 mars 2016. Elle a principalement conclu à son annulation, reprochant à l'AFC une violation des art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21) et 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA, RS 642.211), un excès du pouvoir d'appréciation, la violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) ainsi qu'une constatation inexacte des faits. Subsidiairement, elle a conclu au renvoi de la cause à l'AFC pour qu'elle rende « une décision conforme à ce qui vient d'être exposé » (mémoire de recours, p. 17). En substance, elle soutient, d'une part, que l'absence de bénéfices durant chaque année de 2007 à 2010 aurait empêché l'existence de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé et, d'autre part, que la comptabilisation, dans l'exercice 2011, du « trop perçu » par l'actionnaire durant ces quatre exercices comptables impliquerait quoi qu'il en soit une correction rétroactive de l'imposition.

**D.b** L'AFC a transmis ses observations (recte : réponse) en date du 12 mai 2016 (dossier, pièce 6). Elle conclut au rejet du recours et à ce que tous les frais judiciaires soient mis à la charge de la recourante. Pour l'essentiel, l'autorité inférieure a considéré que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfices seraient réalisées, qu'elle aurait dès lors correctement déterminé les prestations appréciables en argent en lien avec les lettres-circulaires sur les taux d'intérêt sur la base de la comptabilité de la recourante et qu'il appartiendrait ainsi à la recourante de démontrer que les taux d'intérêts appliqués pour le prêt seraient justifiés et conformes au principe de pleine concurrence (réponse, p. 2 s.).

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF.

En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé (cf. art. 42 LIA) peuvent être contestées devant le Tribunal de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (cf. art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** La requérante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle est directement atteinte par la décision attaquée et elle a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 29 janvier 2016 et elle a été notifiée à la requérante le 1<sup>er</sup> février 2016. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 2 mars 2016, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond, en outre, aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Enfin, la requérante a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

**1.3**

**1.3.1** La requérante 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n°1146 ss).

**1.3.2** 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 (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*,

vol. II, 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont toutefois pas applicables à la procédure en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit, en effet, être réservée « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, in : FF 1965 II 1383, 1397 ; cf. arrêt du TF 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1 ; arrêt du TAF A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.2).

**1.3.3** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 LIA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit en principe exclue (cf. consid. 1.3.2 ci-avant), ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse. En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 140 V 464, consid. 4.3 et les réf. citées, 125 V 193 consid. 2, 122 V 157 consid. 1a ; arrêts du TAF A-5183/2014 consid. 1.2.3, A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3 et A-4591/2012 du 20 février 2014 consid. 2.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, ch. 1135 s.).

## **2.**

**2.1** La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 Cst. ; art. 1 al. 1 LIA). L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfiques et tous autres rendements d'actions, de parts sociales, de bons de jouissance ou de bons de participation émis par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives domiciliées en Suisse (cf. art. 4 al. 1 let. b LIA ; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> éd., 2012, §14 n° 16 ; W. ROBERT PFUND, *Verrechnungssteuer*, 1<sup>ère</sup> partie, 1971, art. 4 al. 1 let. b n° 3.11 ss). Pour les revenus de capitaux mobiliers, l'impôt anticipé s'élève à 35% de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA).

## **2.2**

**2.2.1** En vertu de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, toutes les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires ou à leurs proches et qui grèvent le compte de pertes et profits sont ainsi imposables (OBERSON, op. cit., §14 n° 20). A cet égard, la notion de prestations appréciables en argent développée en relation avec l'impôt fédéral direct se recoupe en principe avec celle applicable en matière d'impôt anticipé (ATF 107 Ib 325 consid. 3a ; arrêt du TF 2C\_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 5.1 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 22). L'imposition vise ainsi toutes les attributions à un actionnaire ou à une personne qui lui est proche et dont le fondement réside exclusivement dans le rapport de participation (OBERSON, op. cit., §14 n° 21).

### **2.2.2**

**2.2.2.1** Est un rendement imposable d'actions, parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, 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, tels que dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc. (art. 20 al. 1 OIA).

**2.2.2.2** Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et comme déjà évoqué ci-dessus (cf. consid. 2.2.1), la notion de prestation appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 OIA se recoupe avec celle de l'art. 20 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11 ; arrêt du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et les réf. citées ; MARCUS DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2<sup>e</sup> éd., 2012 [ci-après cité : VStG-Kommentar], art. 4 LIA n° 132a). En particulier, les autorités fiscales ne sont pas strictement liées par la qualification de droit privé de l'opération juridique, mais elles doivent plutôt apprécier l'état de fait conformément à la réalité économique (cf. arrêt du TF 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1). Il appartient, en principe, à l'autorité fiscale d'apporter la preuve des éléments propres à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent. Si elle y échoue, c'est à elle de supporter l'échec de la preuve (cf. arrêts du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011 consid. 3.4).

**2.2.3** Les distributions dissimulées de bénéfice qui ne découlent pas d'une décision formelle de la société constituent entre autres des prestations appréciables en argent (cf. ATF 140 II 88, consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 2.2 ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 LIA n° 41 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 20). Selon la jurisprudence constante, entre dans cette catégorie (1) toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente (2) à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près (3) qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite. Par ailleurs, (4) le caractère insolite de cette prestation doit être reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 140 II 88 consid. 4.1, 138 II 57 consid. 2.2, 131 II 593 consid. 5.1 ; arrêts du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2, 2C\_708/2012 du 21 décembre 2012 consid. 4.3 [non publié in : ATF 139 I 64, mais traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2013 II 469] et 2C\_265/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2009 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-5508/2015, A-5512/2015 du 10 mai 2017 consid. 3.1.2, A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.3 et A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 2.2 ; DUSS/HELBING/DUSS, VStG-Kommentar, art. 4 LIA n° 132a ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 LIA n° 41 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 22). 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 respecte le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1, 138 II 545, consid. 3.2). L'examen de ces critères intervient exclusivement du point de vue de la société qui fournit la prestation et non du point de vue du destinataire (cf. arrêts du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.3 et A-5006/2014 du 2 avril 2015 consid. 2.5 avec les réf. citées).

## **2.3**

**2.3.1** 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 115 Ib 111 consid. 5 ; arrêts du TAF A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 2.2 et A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.5.1 s. ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2000-138 du 8 janvier 2002 consid. 2a ; DUSS/HELBING/DUSS, VStG-Kommentar, art. 4 LIA n° 132 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 25). Lorsqu'une société paie des intérêts à un taux surfait sur les créances détenues par un actionnaire ou par des personnes le touchant de près, elle leur concède en principe une prestation appréciable en argent (cf. arrêts du TAF A-1594/2006 du 4 octobre 2010

consid. 3.5.1, A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 3.5.1 et A-687/2009 du 9 juillet 2009 consid. 2.4.1 ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 53, p. 84 ss consid. 1 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 24 ; PFUND, op. cit., art. 4 al. 1 let. b, n° 3.56 ; cf. lettre-circulaire Taux d'intérêt 2017 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses, p. 1). Ne sont, en revanche, pas soumises à l'impôt les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou personnes proches et qui reposent sur une base juridique autre que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec n'importe quel tiers non participant (ATF 119 Ib 431 consid. 2b, 107 Ib 325 consid. 3c ; Archives 60 p. 558 ss consid. 1b ; OBERSON, op. cit., §14 n° 25).

**2.3.2** L'AFC édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêt de prêts conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés (ou leurs proches) (ATF 140 II 88 consid. 5.1). Spécifiquement en matière de prêts, les lettres-circulaires guident ainsi le calcul pour les prestations appréciables en argent (cf. ATF 140 II 88 consid. 7 ; OBERSON, op. cit., §14 n° 26). Les taux d'intérêt déterminants fixés par l'AFC ne constituent cependant que des « safe harbour rules » (cf. DUSS/HELBING/DUSS, VStG-Kommentar, art. 4 LIA n° 141 qui évoquent une « safe heaven rule »). L'irrespect de ces taux ne crée, en conséquence, qu'une présomption réfragable d'existence de prestation appréciable en argent, qui renverse toutefois le fardeau de la preuve en défaveur de la société contribuable, cette dernière devant alors démontrer que la prestation octroyée est néanmoins conforme au principe de pleine concurrence (cf. ATF 140 II 88 consid. 7 et les réf. citées ; arrêt du TF 2C\_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2.3).

## **2.4**

**2.4.1** S'agissant de la créance fiscale pour les revenus de capitaux mobiliers, elle prend naissance au moment où échoit la prestation imposable. La capitalisation d'intérêts ou la décision de transférer le siège à l'étranger (cf. art. 4 al. 2 LIA) entraînent la naissance de la créance fiscale (art. 12 al. 1 LIA). Il s'agit d'une obligation ex lege (BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 n° 1). La créance fiscale prend, en effet, directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (cf. arrêt du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.5). En particulier, l'erreur sur les conséquences fiscales d'un acte juridique ne constitue pas une erreur

essentielle, mais une erreur non pertinente sur les motifs (cf. art. 24 CO ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 LIA n° 15). En outre, la forme d'exécution de la prestation imposable n'est pas déterminante non plus. 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 (cf. 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] ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 LIA n° 7 s. ; PFUND, op. cit., art. 12 n° 1.9 et 2.22).

**2.4.2** L'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 al. 1 LIA se détermine en principe d'après les règles du droit civil (cf. arrêt du TF 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.5 et A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 3.1.3.1 ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 n° 21 ; PFUND, op. cit., art. 12 n° 2.2). Lorsque l'actionnaire unique accorde à « sa » société anonyme un prêt et reçoit, en retour, un taux d'intérêt surfait, la créance fiscale naît généralement au moment de l'exigibilité de l'intérêt (BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 n° 42 ; cf. art. 314 al. 2 CO).

**2.4.3** Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé sur les autres revenus de capitaux mobiliers et sur les gains faits dans les loteries échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (cf. art. 12 LIA ; consid. 2.4.2 ci-avant). 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., art. 16 n° 1.1). 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. BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 n° 23 et art. 16 n° 1 s.).

**2.4.4** 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 ne revêt, en revanche, pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute

du contribuable. Il est même perçu lorsque le contribuable 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. arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 4.1.5 ; BEUSCH, VSTG-Kommentar, art. 16 LIA n° 22).

**2.4.5** D'après la pratique dite « de l'extourne » (*Stornopraxis*), l'annulation de prestations exécutées, et donc imposables, est exceptionnellement admise aux conditions suivantes : (1) la prestation imposable est comptabilisée avant tout contrôle effectué par l'administration fiscale et (2) la comptabilisation de cette prestation intervient correctement au cours de l'exercice comptable concerné, à tout le moins avant l'approbation des comptes par l'assemblée générale, et ce, au plus tard un an après la fin de l'exercice comptable concerné (cf. arrêt du TF 2C\_115/2007 du 11 février 2008 consid. 6 ; cf. arrêts du TAF A-5508/2015, A-5512/2015 du 10 mai 2017 consid. 3.5.2 et A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.8 ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12, n° 17). Ainsi donc, lorsque la mesure rectificative intervient seulement après un contrôle effectué par l'administration, il n'y a en principe pas lieu de tenir compte des corrections apportées (cf. arrêt du TF 2C\_115/2007 du 11 février 2008 consid. 6 ; arrêts du TAF A-5508/2015, A-5512/2015 du 10 mai 2017 consid. 3.5.2, A-2637/2016 du 7 avril 2017 consid. 2.8 et A-4934/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.6 ; BEUSCH, VStG-Kommentar, art. 12 LIA n° 16 ss, en particulier n° 18 ; PFUND, op. cit., art. 12 n° 1.17 ss).

### 3.

En l'espèce, ainsi que le relèvent les deux parties (décision attaquée, p. 3 et mémoire de recours, p. 12), le litige porte principalement sur deux questions. La Cour de céans doit ainsi déterminer s'il existe, ou non, une prestation appréciable en argent lorsqu'une société – la recourante –, réalisant des pertes, verse à son actionnaire des intérêts supérieurs à ceux admis par les lettres-circulaires de l'AFC sur les taux déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent (consid. 3.1). Dans ce prolongement, il s'agit de décider si le fait d'extourner après coup des intérêts excessifs, en comptabilisant en 2011 un bénéfice extraordinaire correspondant, supprime, ou non, les prestations appréciables en argent et, partant, les créances d'impôt anticipé pour les exercices 2007 à 2010 (consid. 3.2).

#### 3.1

**3.1.1** La Cour de céans constate que la recourante ne conteste ni le prêt accordé par son actionnaire (mémoire de recours, p. 4 et 12), ni – semble-

t-il – la perception desdits intérêts par le prêteur (mémoire de recours, p. 10 : « réintégré les intérêts perçus en trop par l'actionnaire entre 2007 et 2010 [...] »). Au vu des développements de la recourante dans son mémoire, la Cour de céans retiendra en outre qu'elle ne nie pas l'existence d'une divergence entre les taux d'intérêts qu'elle a appliqués au prêt pour les exercices 2007 à 2010 et les taux de référence prévus par l'administration pour les exercices considérés (mémoire de recours, p. 12 : « [...] dépassement involontaire du taux applicable [...] »), ni même, en particulier, le pourcentage retenu par l'administration dans ses lettres-circulaires pour les taux de référence. Elle fonde, en effet, ses calculs sur l'application du taux de référence de l'administration pour chaque année considérée (cf. mémoire de recours, p. 5 ss : « taux admissible »). La recourante soutient, en revanche et pour l'essentiel, que l'absence de bénéfice durant les années 2007 à 2010 implique l'absence de prestations appréciables en argent (cf. mémoire de recours, p. 13), ce qu'il convient donc tout d'abord d'analyser.

Cela étant précisé, la reconnaissance – expresse ou implicite – de l'irrespect des taux des lettres-circulaires de l'AFC par la recourante entraîne l'application de la présomption réfragable d'existence d'une prestation appréciable en argent. En d'autres termes, le fardeau de la preuve est renversé en sa défaveur (consid. 2.3.2 ci-avant). Il lui revient donc, autrement dit, de démontrer que la prestation octroyée au prêteur – l'actionnaire – reste conforme au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire demeure admissible malgré une divergence avec les taux « ordinaires » prévus par les lettres-circulaires de l'AFC.

**3.1.2** En premier lieu, s'agissant des conditions de la prestation appréciable en argent, comme le relève à juste titre l'AFC (réponse, p. 2), la réalisation effective d'un bénéfice n'est pas indispensable pour retenir une distribution dissimulée de bénéfices (*Vorteilszuwendung* ; cf. Archives 58 p. 427 ss consid. 1c). Cela vaut d'autant plus lorsque la prestation appréciable en argent prend la forme d'un taux d'intérêt surfait appliqué au prêt accordé par l'actionnaire unique de la société contribuable. Il suffit, à cet égard, que la société subisse un désavantage économique, lequel doit trouver son fondement dans les rapports de participation. Peu importe également la manière dont intervient cet appauvrissement, qu'il s'agisse d'une perte ou d'un manque à gagner (consid. 2.3.1 ci-avant). L'élément déterminant pour que la comptabilisation d'un taux d'intérêt ne respectant pas les lettres-circulaires de l'AFC n'entraîne pas l'existence d'une prestation appréciable en argent demeure, en définitive, la démonstration du respect du principe de pleine concurrence (consid. 2.2.3 ci-avant).

Or, force est de constater, alors même que le fardeau de la preuve incombe à la recourante, qu'elle n'apporte au Tribunal de céans aucun élément lui permettant de retenir que les prestations appréciables en argent – les intérêts élevés en faveur de l'actionnaire – seraient conformes au principe de libre concurrence pour les années 2007 à 2010. Elle ne conteste du reste pas formellement son appauvrissement en raison de l'application d'un taux surfait et se contente seulement de mettre sur le compte d'une erreur les taux faussement appliqués pour lesdites années (cf. mémoire de recours, p. 12 et 14). Quoi qu'en dise la recourante (cf. mémoire de recours, p. 16), l'autorité inférieure n'a donc en tout cas pas violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire en retenant l'existence d'une prestation appréciable en argent, alors même qu'il revenait à la recourante de démontrer le respect du principe de libre concurrence s'agissant des taux d'intérêt appliqués pour les exercices 2007 à 2010.

En référence à l'art. 675 al. 2 CO (cf. dossier autorité inférieure, pièce 2, p. 2 §3), la Cour de céans remarque, de surcroît, que le versement d'un dividende n'est – même du point de vue civil – pas uniquement conditionné par la réalisation d'un bénéfice, mais que des réserves peuvent être constituées à cet effet. De toute manière, les conditions civiles régissant le versement d'un dividende ne sauraient être directement déterminantes sous l'angle de l'impôt anticipé. L'élément à cet égard décisif reste bien plus l'examen des conditions, à l'aune du droit fiscal, d'une prestation appréciable en argent pour les exercices considérés (consid. 2.2.3 ci-avant).

**3.1.3** Le Tribunal de céans ne saurait ensuite suivre la recourante lorsqu'elle soutient que « rien ne permet d'exclure que les mêmes taux erronés auraient été comptabilisés pour n'importe quel tiers qui aurait fait une avance à la recourante » ou « que la Recourante ne s'était de toute évidence pas aperçue de sa faute, se focalisant sur les pertes réalisées » (mémoire de recours, p. 15). Il n'est, en effet, pas habituel, dans le contexte d'une situation financière défavorable, qu'une société accorde à son créancier un taux d'intérêt élevé, qui plus est durant quatre années consécutives. En pareilles circonstances, il serait bien plus dans l'intérêt, tant du débiteur – que d'ailleurs du créancier – de convenir d'une réduction du taux d'intérêt. Somme toute, dite réduction favorise, en effet, un remboursement intégral de la dette malgré une situation financière délicate et peut-être uniquement passagère de l'emprunteur. Dès lors, si le prêt avait été accordé par un tiers et non par l'actionnaire, la recourante aurait vraisemblablement insisté, et peut-être obtenu, un taux d'intérêt réduit, et même le cas échéant uniquement de manière temporaire. De l'avis de la

Cour de céans, et même si elle ne dispose pas d'un contrat de prêt écrit – le principe d'un prêt de l'actionnaire n'étant toutefois pas contesté par la recourante, ni même la perception des intérêts par ledit actionnaire (consid. 3.1.1 ci-avant) – il s'agit là d'un indice fort en faveur d'une distribution dissimulée de bénéfice imposable à titre de prestation appréciable en argent. Hormis des considérations tout à fait générales, la recourante n'avance, au demeurant, aucun élément qui permettrait au Tribunal de céans d'être convaincu qu'elle aurait également appliqué un taux supérieur en faveur d'un tiers (mémoire de recours, p. 15).

La recourante s'est donc appauvrie en concédant un avantage à son actionnaire qu'elle n'aurait pas accordé à un tiers dans les mêmes conditions. Elle ne conteste du reste pas les pertes, mais tente bien plus de s'en prévaloir pour obtenir la non-taxation à titre d'impôt anticipé de la différence entre le taux d'intérêt admissible et le taux d'intérêt qu'elle a appliqué (mémoire de recours, p. 14). L'on ne saurait d'ailleurs déduire de la référence à ces pertes un argument en faveur du respect du principe de pleine concurrence par la recourante, en ce sens que les pertes justifieraient l'application d'un taux d'intérêt plus élevé en faveur du tiers. A juste titre, la recourante ne le soutient d'ailleurs pas.

### **3.1.4**

**3.1.4.1** S'agissant enfin du caractère reconnaissable, pour les organes de la société, de la nature insolite de la prestation appréciable en argent faite à l'actionnaire (consid. 2.2.3 ci-avant), l'administrateur – et mandataire professionnel présent lors du contrôle de l'AFC (dossier autorité inférieure, pièce 1) – ne pouvait, de l'avis de la Cour de céans, raisonnablement ignorer les incidences, du point de vue de l'impôt anticipé, de l'application d'un taux surfait.

Au contraire, et d'autant plus si d'après les indications même de la société elle se focalisait sur ses pertes entre 2007 et 2010 (cf. mémoire de recours, p. 15), on pouvait raisonnablement attendre de la part des organes qu'ils remarquent la comptabilisation d'un taux surfait et ses conséquences du point de vue de l'impôt anticipé.

**3.1.4.2** Une comptabilisation erronée – volontaire ou non – ne serait d'ailleurs pas immédiatement déterminante pour l'examen de la condition de la nature reconnaissable du caractère insolite de la prestation appréciable en argent. La créance fiscale fondée sur une telle prestation naît, en effet, de par la loi (cf. consid. 2.4.1 ci-avant). Peu importe donc, en d'autres termes,

les motifs à la source de la comptabilisation erronée desdits intérêts. Il suffit, en revanche, que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable pour les organes, ce qui est ici le cas. Dès lors, la décision de l'AFC ne saurait à cet égard être qualifiée de disproportionnée comme le soutient pourtant la recourante (cf. mémoire de recours, p. 15).

**3.1.4.3** Dans ce prolongement, la Cour de céans remarque encore que l'administration fiscale cantonale de [...] avait, par le passé, déjà informé l'AFC de l'octroi d'intérêts excessifs par la recourante, notamment à une société britannique, en particulier pour les périodes fiscales 2005, 2006, 2009 (dossier autorité inférieure, pièces 11 ss). Autrement dit, et même si sur la base du dossier il n'est pas possible de déterminer les suites données à ce courrier, la comptabilisation d'intérêts excessifs n'était semble-t-il pas une problématique étant entièrement inconnue pour la recourante. Compte tenu également des autres éléments à sa disposition, le Tribunal de céans demeure par conséquent d'avis que le caractère insolite de l'opération ne pouvait échapper aux organes de la recourante.

**3.1.5** Vu les différents éléments qui précèdent, la recourante a donc échoué à renverser la présomption découlant de l'application de taux d'intérêts trop élevés par rapport aux directives de l'AFC. Partant, le Tribunal de céans considère que les intérêts comptabilisés pour les années 2007 à 2010 et dépassant les taux prévus par les lettres-circulaires de l'AFC constituent des prestations en argent imposables.

## **3.2**

Il reste cependant encore à examiner si, en extournant – respectivement « en réintégrant » pour reprendre les termes de la recourante (mémoire de recours, p. 10) – les intérêts en tant que « bénéfice extraordinaire » en 2011, la société a valablement corrigé rétroactivement l'imposition dont elle a fait l'objet pour les années 2007 à 2010 en raison des intérêts excessifs (mémoire de recours, p. 17).

L'argument soulève les questions de l'extourne (consid. 3.2.1), de la naissance de la créance fiscale (consid. 3.2.2), de l'échéance de la créance fiscale (consid. 3.2.3) et, dans leur prolongement, des intérêts moratoires (consid. 3.2.4).

**3.2.1** S'agissant tout d'abord de l'extourne des intérêts excessifs comptabilisés pour l'exercice 2011 (cf. mémoire de recours, p. 10 et 17), la Cour de céans est d'avis que l'on ne saurait autoriser ici la pratique – exceptionnelle – de l'extourne (consid. 2.4.5 ci-avant). En effet, la correction entreprise par la recourante, dont il est établi qu'elle a été

annoncée à l'autorité inférieure – certes à une date inconnue entre le 26 juin 2012 et le 8 novembre 2012 – est, en particulier, *ultérieure* au contrôle de l'AFC effectué en date du 4 juin 2012 déjà (dossier autorité inférieure, pièces 1, 2 et 9). Une correction étant exclue en l'espèce, l'on ne saurait donc suivre la recourante et considérer que l'AFC aurait procédé à une double taxation en lui réclamant, d'une part, la somme de Fr. 101'303.65.– à titre d'impôt anticipé pour les prestations appréciables en argent et en percevant, d'autre part, l'impôt sur les personnes morales (IFD) sur le bénéfice « extraordinaire » enregistré après coup en 2011 (mémoire de recours, p. 16 s.).

Au demeurant, la Cour de céans ne discerne pas en quoi l'AFC aurait constaté les faits de façon inexacte, voire manifestement inexacte – selon les griefs peu rigoureux de la recourante – en ne distinguant pas entre « les montants soumis à l'impôt des personnes morales et ceux soumis à l'impôt anticipé » (cf. mémoire de recours, p. 17). En réalité, l'impôt anticipé remplit, en effet, précisément, et en premier lieu, une fonction de garantie (OBERSON, op. cit., §14 n° 5). Or, qualifier de double imposition la mise en œuvre de ladite fonction par l'autorité face à une prestation appréciable en argent pour des exercices antérieurs et en lien avec des comptes annuels dûment approuvés (dossier autorité inférieure, pièce 3 p. 3) revient, dans l'absolu, à faire fi du rôle de l'impôt anticipé, ce qui n'est pas admissible. Peu importe donc la correction effectuée ultérieurement par l'assujettie, dès lors que la créance fiscale est ici née (consid. 3.2.2) et échue (consid. 3.2.3) antérieurement à cette correction.

**3.2.2** En lien avec la naissance de la créance fiscale, la Cour de céans rappelle que l'échéance de la prestation imposable (cf. art. 12 al. 1 LIA) se détermine, en principe, d'après les règles de droit civil (consid. 2.4.2 ci-avant). Comme date déterminante, l'AFC a retenu le 31 décembre de chaque exercice comptable pour les années 2007 à 2010 (cf. décision attaquée, p. 2). Cette manière de faire ne prête pas le flanc à la critique, également dans la mesure où l'art. 314 al. 2 CO dispose que, sauf convention contraire, les intérêts stipulés pour le contrat de prêt de consommation se paient annuellement. La recourante ne conteste du reste pas formellement et spécifiquement le choix de cette date par l'administration, mais tente uniquement de remplacer ses propres calculs centrés sur les pertes à ceux effectués par l'autorité inférieure (mémoire de recours, p. 14, par exemple « [...] pour l'année 2007 [...] »).

Pour la présente cause, il y a donc lieu de considérer que les créances fiscales, pour les années considérées, sont nées respectivement le

31 décembre 2007, le 31 décembre 2008, le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2010. Ces créances ne sont pas prescrites, compte tenu également des interventions de l'AFC tendant à obtenir le paiement de la créance fiscale auprès de la recourante (cf. art. 17 al. 1 et 3 LIA ; dossier autorité inférieure, pièce 1). A juste titre, la recourante ne soulève ainsi pas l'argument de la prescription.

**3.2.3** Concernant l'échéance de l'impôt anticipé (consid. 2.4.3 ci-avant), les dates implicitement retenues par l'AFC en rapport avec l'intérêt moratoire, soit respectivement le 30 janvier 2008, le 30 janvier 2009, le 30 janvier 2010 et le 30 janvier 2011, elles ne prêtent pas non plus le flanc à la critique (décision attaquée, p. 2). Elles consacrent du reste une application correcte de l'art. 16 al. 1 let. c LIA en relation avec la date retenue pour la naissance de la créance fiscale. Comme pour la date de la naissance de la créance fiscale (consid. 3.2.2 ci-avant), la recourante ne critique d'ailleurs pas spécifiquement, en tout cas pas d'une manière suffisamment explicite, le choix des dates retenues par l'administration pour l'échéance de l'impôt anticipé.

**3.2.4** S'agissant finalement des intérêts moratoires, les prestations appréciables en argent étant en la présente cause confirmées, le Tribunal de céans constate que lesdits intérêts ont été correctement calculés et que la recourante ne les conteste d'ailleurs pas. En outre, tant la naissance de chaque créance fiscale que l'échéance de l'impôt anticipé ont été correctement déterminées par l'autorité inférieure (consid. 3.2.2 s. ci-avant). Le taux de 5% appliqué à partir respectivement du 31 janvier 2007, du 31 janvier 2008, du 31 janvier 2009 et du 31 janvier 2010 correspond finalement aux dispositions légales pertinentes (consid. 2.4.4 ci-avant).

#### **4.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours et à confirmer la décision de l'AFC du 29 janvier 2016.

#### **5.**

**5.1** Vu le rejet du recours, les frais de procédure sont mis à la charge de la recourante (art. 63 al. 1 PA). Ceux-ci sont fixés à Fr. 5'000.– et prélevés sur l'avance de frais déjà versée (cf. art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

**5.2** Il n'est pas alloué de dépens à la recourante (art. 64 al. 1 *a contrario* PA et art. 7 al. 1 *a contrario* FITAF). L'autorité inférieure n'a pas non plus droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

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

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure par Fr. 5'000.– sont mis à la charge de la recourante. Ils sont imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

**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

Dario Hug

**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 :