**Bundesverwaltungsgericht**

**Tribunal administratif fédéral**

**Tribunale amministrativo federale**

**Tribunal administrativ federal**

Cour I
A-5927/2007
{T 0/2}

# Arrêt du 3 septembre 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, André Moser, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

**X._____ Sàrl**, ***,
**Y._____**, ***,
**Z._____**, ***,
tous représentés par Stéphane Riand, ***,
recourants,

contre

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

Objet

Impôt anticipé; prestation appréciable en argent
(renonciation à un produit).

## Faits :

**A.**
X._____ Sàrl (ci-après: X._____ ou la société) est une société à responsabilité limitée inscrite au registre du commerce (RC) du *** depuis le *** 1999, qui a pour but l'exploitation et la construction d'installations de sports et de loisirs, toutes affaires mobilières et immobilières, ainsi que l'importation et l'exportation d'installations. Composée de deux associés gérants disposant de la signature individuelle, à savoir Z._____ et Y._____, elle est dotée d'un capital social de Fr. 20'000.--, détenu pour moitié par chacun d'eux.

**B.**
Par contrat de vente conclu le 28 février 2000 entre, d'une part, Z._____ et Y._____, et, d'autre part, la société W._____ SA, exploitante d'un parc d'attractions, sise à ***, les prénommés s'engagèrent à transférer la propriété de la catapulte déjà installée dans le parc d'attraction en question contre le paiement du prix de Fr. 200'000.--, au plus tard le 20 mars 2000. Selon le document produit par Z._____ et Y._____, intitulé « Détail et répartition de la vente du 20 mars 2000 », non daté et certifié exact le 13 décembre 2002, le produit de la vente aurait été consacré au remboursement du prix d'achat de la catapulte et des frais de transport acquittés par Z._____, pour un montant total de Fr. 50'000.--, permettant ainsi de dégager un bénéfice net de Fr. 150'000.--.

**C.**
Par lettre du 30 mars 2004, la Division de révision de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres informa X._____ qu'elle considérait que dans la mesure où le bénéfice de la vente de la catapulte avait été encaissé par Y._____ et Z._____, il constituait une prestation de la société en faveur de ses associés soumise à l'impôt anticipé, et qu'un tel état de fait était en outre caractéristique d'une soustraction fiscale. Elle invita dès lors la société à lui faire parvenir le montant d'impôt anticipé de Fr. 52'500.--, correspondant au 35 % de la somme de Fr. 150'000.--, dans un délai de trente jours. Il fut en outre précisé que lorsqu'une contribution n'avait pas été perçue à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, un intérêt moratoire était dû et que les concernant, le décompte dudit intérêt leur serait communiqué après réception du paiement de l'impôt.

Par courrier daté du 8 mars 2004, adressé le 13 avril 2004 et parvenu à l'AFC le lendemain, X._____ contesta l'intégralité des prétentions émises par l'AFC.

**D.**
Par lettre du 22 avril 2004, la Division de révision de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres communiqua à X._____ qu'elle maintenait ses prétentions et l'invita à s'acquitter du montant de Fr. 52'500.-- dans un délai de quinze jours. Il était en outre expressément indiqué que si la société entendait contester cette taxation, il lui appartenait de faire valoir ses arguments et ses moyens de preuve dans le délai imparti, faute de quoi il serait procédé à l'encaissement du montant de l'impôt par les voies légales. La créance d'impôt n'ayant pas été acquittée et aucune opposition n'ayant été formée dans le délai susmentionné, l'AFC introduisit la poursuite n° *** par réquisition du 18 mai 2004. Le 8 juin 2004, un commandement de payer fut notifié à la société, auquel elle forma opposition.

Par lettre du même jour, X._____ fit valoir que dans la mesure où le contrat de vente du 28 février 2000 avait été conclu par ses associés agissant à titre personnel, elle ne pouvait constituer le sujet fiscal dans le cadre de cette opération et elle requit une décision « *sur le plan procédural fiscal dans le champ du droit de timbre* ». La société enjoignit en outre la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres (ci-après: la Division principale DAT) de lui faire parvenir, avant de prendre une décision, une copie des pièces figurant dans son dossier, en particulier concernant les informations transmises par la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée.

**E.**
Par décision formelle du 23 juillet 2004, l'AFC confirma la créance fiscale résultant de sa taxation du 30 mars 2004, ainsi que l'intérêt moratoire y afférent, et leva l'opposition au commandement de payer notifié à la société. L'AFC déclara par ailleurs Y._____ et Z._____ solidairement responsables du paiement de l'impôt.

La société, Y._____ et Z._____ contestèrent cette décision par réclamation du 6 août 2004, concluant à son annulation. Ils firent notamment valoir que l'opération de vente de la catapulte avait été réalisée par Y._____ et Z._____ en leur qualité de personnes

physiques indépendantes de la société, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'attribuer le produit de cette vente à cette dernière et que la société n'était pas sujet fiscal dans le sens où l'entendait l'AFC. Il fut également mis en avant que le produit de cette vente figurait dans la comptabilité de l'entreprise individuelle de Y._____. Il était au surplus fait grief que la nature des pièces figurant au dossier de la Division principale DAT n'avait toujours pas été communiquée à la société et ce, nonobstant la demande formulée en ce sens par cette dernière dans sa lettre du 8 juin 2004.

**F.**
Par décision sur réclamation du 12 juillet 2007, l'AFC admit partiellement la réclamation du 6 août 2004, en ce sens que la responsabilité solidaire de Y._____ et Z._____ fut annulée, et la rejeta pour le surplus. Elle déclara en conséquence la société débitrice à son égard du montant d'impôt anticipé de Fr. 52'500.--, plus intérêt moratoire à 5 % l'an dès le 29 mars 2000, ainsi que des frais de la poursuite n° *** par Fr. 100.--, confirma que Y._____ et Z._____ étaient respectivement tenus à la restitution des montants indûment perçus par chacun d'eux de Fr. 19'250.-- et de Fr. 33'250.--, plus intérêt moratoire à 5 % l'an dès le 29 mars 2000, étant à cet égard précisé qu'ils seraient libérés en cas de paiement de l'entier de la créance fiscale par X._____ , et leva l'opposition formée dans la poursuite susmentionnée.

**G.**
Par recours du 6 septembre 2007, la société, Y._____ et Z._____ (ci-après: les recourants, respectivement le/la recourant/e) ont déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral et ont conclu à son annulation avec suite de frais et dépens, en reprenant en substance les arguments développés devant l'AFC. Dans leur écriture, les recourants ont au surplus mis en exergue que la catapulte avait été acquise par Z._____ en mars 1999, soit à une époque à laquelle la société n'avait pas été constituée et « *n'existait alors pas au Registre du commerce* ». En l'absence de mention d'un apport en nature ou d'une reprise de bien dans les statuts de la société, il s'agissait de constater que celle-ci n'avait pas acquis la catapulte et, partant, que le produit de la vente ultérieure de cet objet ne pouvait lui être attribuée, comme en attestait par ailleurs le fait que la part de bénéfice revenant à Y._____ avait été comptabilisée dans les comptes de son entreprise. Il était au surplus argué que l'opération de vente de la

catapulte entrait également dans les buts des raisons individuelles exploitées par Y._____ et Z._____ déjà bien avant la création de X._____, de sorte que l'AFC ne saurait invoquer le devoir de fidélité des associés envers la société.

Par réponse du 20 novembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais, en faisant valoir que la vente en question avait été conclue après la création de X._____, que Y._____ et Z._____ étaient tenus envers elle à un devoir de fidélité et qu'en considération notamment du but social de la société, il y avait lieu de considérer que le produit de la vente de la catapulte devait revenir à cette dernière, de sorte qu'en renonçant à le percevoir, elle avait fait une attribution à ses associés gérants. Dans la mesure où le caractère de charge d'une telle attribution n'avait en outre pas été démontré, il s'agissait de considérer que la société avait effectué une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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 aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral (art. 1 al. 1, 32 *a contrario* et 33 let. d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, l'AFC a rendu sa décision sur réclamation le 12 juillet 2007 et l'a notifiée au plus tôt le lendemain aux recourants. Compte tenu des féries (art. 22a PA), le recours, adressé au Tribunal administratif fédéral en date du 6 septembre 2007, intervient ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En tant qu'il satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente au surplus aucune

carence de forme ou de fond, le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

**1.2**

**1.2.1** Il convient dès lors de préciser l'objet du litige, qui est défini par trois éléments: l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. En outre, la décision attaquée délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4230/2007 et A-42/16/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.1 ss et 2.213).

**1.2.2** Dans la mesure où la présente procédure a trait à la perception de l'impôt anticipé et concerne la taxation de la Division de révision de la Division principale DAT, confirmée par la décision formelle du 23 juillet 2004, ainsi que, dans une large mesure, par la décision sur réclamation de la Division principale DAT, les recourants ne sauraient se référer utilement aux écritures et arguments qu'ils ont communiqués et fait valoir dans le cadre de la procédure contre la décision sur réclamation rendue par la Division principale de la la taxe sur la valeur ajoutée et s'étant achevée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009.

**1.2.3** Cet arrêt ne portera donc que sur l'objet du présent litige, lequel tend exclusivement à déterminer si X._____ a versé à ses associés une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé. A cette fin, il sera d'abord traité de la notion de prestation imposable en matière d'impôt anticipé (consid. 2). Il sera ensuite question du principe inquisitoire et du fardeau de la preuve en matière fiscale (consid. 3). Il s'agira enfin d'en tirer les conclusions qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 4) et, le cas échéant, d'établir si Y._____ et Z._____ doivent être tenus à la restitution des montants perçus en trop, ainsi qu'au paiement de l'intérêt moratoire y afférent.

**2.**
Conformément à l'art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), la Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances. 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 intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des parts sociales sur des sociétés à responsabilité limité (W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1ère partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss *ad* art. 4 al. 1 let. b p. 90 ss; MARCUS DUSS/JULIA VON AH in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmeli [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2 [VStG], Bâle 2005 [BaKomm], n° 119 *ad* art. 4 LIA).

**2.1** Aux termes de l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA, RS 642.211), est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.; cf. DUSS/VON AH in BaKomm, n° 132 ss *ad* art. 4 LIA). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'exprimer que pour faire application de cette disposition, les autorités fiscales n'étaient pas strictement liées par la qualification de droit privé de l'opération juridique, mais devaient plutôt apprécier l'état de fait conformément à la réalité économique (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2, 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1, 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 2.1 et 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.1; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 6.1.1; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 1998-090 du 17 juillet 2000 consid. 3a, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.420/2000 du 15 novembre 2001).

**2.2** Constituent entres autres de telles prestations appréciables en argent les distributions « dissimulées » de bénéfice. Selon la jurisprudence constante, entre dans cette catégorie toute attribution faite par la société, sans contreprestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne les touchant de près et qu'elle

n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. not. ATF 131 II 593 consid. 5, 119 Ib 431 consid. 2b et 115 Ib 274 consid. 9b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_265/2009 du 1er septembre 2009 consid. 2.1, 2C_421/2009 du 11 janvier 2009 consid. 3.1 et 2A.355/2004 précité consid. 2.1; décisions de la CRC 2004-009 du 23 septembre 2004 consid. 2a et 2b et CRC 1997-067 du 29 janvier 1999 consid. 2a/aa et 2a/bb; cf. ég. Duss/von Ah in BaKomm, n° 132 *ad* art. 4 LIA et n° 41 *ad* art. 12 LIA). Les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou de personnes les touchant de près et qui reposent sur une autre base juridique que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec un tiers extérieur, ne sont en revanche pas soumises à l'impôt (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2b).

**2.3**

**2.3.1** L'avantage peut consister en ce que des versements qu'obtient la société ne sont pas comptabilisés par celle-ci comme rendement, mais distribués directement aux actionnaires ou à des personnes les touchant de près (ATF 119 Ib 116 consid. 2b et références cités). Il peut également avoir la forme d'une renonciation à un produit, en faveur d'un actionnaire ou d'une personne le touchant de près, entraînant une diminution des profits inscrits au crédit du compte de résultat. Tel est le cas lorsque la société renonce entièrement ou partiellement à des recettes qui devraient normalement lui revenir et que le produit en question est directement réalisé par un actionnaire ou une personne la ou le touchant de près sans que la société ne touche la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers non participant (cf. not. ATF 119 Ib 116 consid. 2b et 113 Ib 23 consid. 2d; arrêts du Tribunal fédéral 2C_726/2009 du 20 janvier 2010 consid. 2.2, 2C_265/2009 précité consid. 2.2, 2C_335/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2.2, 2A.204/2006 du 22 juin 2007 consid. 6, 2A.263/2003 du 19 novembre 2003 consid. 2.2, 2A.590/2002 du 22 mai 2003 consid. 2.1, 2A.247/1996 du 27 octobre 1997 in Archives de droit fiscal suisse [ASA] 67 p. 216 ss consid. 2b et arrêt du 30 octobre 1987 in ASA 58 p. 427 ss consid. 1b; Duss/von Ah in BaKomm, n° 132 *ad* art. 4 LIA).

**2.3.2** Les personnes physiques qui exercent une activité pour le compte d'une société de capitaux en qualité d'employés, de fondés de procuration et de mandataires commerciaux, ainsi notamment que les membres du conseil d'administration d'une société anonyme et les associés gérants d'une société à responsabilité limitée sont tenus à un devoir de fidélité envers la société, en vertu duquel ils doivent s'abstenir de lui faire concurrence (art. 321a, 464, 717, 803 et 812 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [CO, RS 220]; cf. également l'ancien art. 818 al. 1 et 2 CO dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007 [aCO] applicable au cas d'espèce). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, si la société autorise néanmoins ces personnes à exercer une activité dans la branche qu'elle exploite et qu'elle renonce à exiger les recettes que ces personnes réalisent dans ce cadre et qui, d'après leur nature, lui reviennent, il s'agit alors de considérer qu'elle leur verse une prestation appréciable en argent, lorsque la renonciation en question s'explique par les rapports de participation; tel est le cas lorsqu'il s'agit d'un actionnaire unique ou d'un actionnaire principal qui conclut pour son propre compte certaines affaires tombant dans l'activité économique de la société (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2009 précité consid. 3.1 et arrêt du Tribunal fédéral précité in ASA 67 p. 216 ss consid. 2b/aa et 2b/bb).

Concrètement, il y a prestation appréciable en argent sous la forme d'une renonciation à un produit lorsque trois conditions cumulatives sont remplies: (a) la société autorise une personne tenue envers elle à un devoir de fidélité, en vertu duquel cette personne doit en principe s'abstenir de lui faire concurrence, à exercer une activité dans la branche qu'elle exploite et à s'approprier les recettes réalisées dans ce cadre; (b) cette activité se trouve en outre dans un rapport de concurrence directe avec les activités de la société. La réalisation de cette condition doit être appréciée en considération de la nature des activités *effectivement* menées par la société. Elle ne saurait être inférée abstraitement, au regard du seul but social de la société tel qu'il résulte de l'inscription au RC et du plus ou moins large spectre d'activités susceptibles d'entrer dans ce cadre. Le fait que l'activité en question ait été conduite durant le temps de travail – de l'employé, de l'administrateur, du gérant, etc. – et/ou au moyen des infrastructures de la société, ainsi que le fait que la société et la personne tenue envers elle à un devoir de fidélité aient les mêmes clients sont des critères qu'il s'agit notamment de prendre en compte (arrêt du Tribunal

fédéral 2C_265/2009 précité consid. 3.3 à 3.5 et arrêt du Tribunal fédéral précité in ASA 67 p. 216 ss consid. 2c). Finalement, (c) la société n'aurait pas autorisé dans les mêmes circonstances un tiers non participant à lui faire concurrence, de sorte qu'il y a lieu de considérer que la renonciation de la société à s'attribuer les recettes réalisées dans le cadre de dite activité s'explique par les rapports de participation.

**3.**

**3.1** Conformément à la maxime inquisitoire, le Tribunal administratif fédéral établit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 et 62 al. 4 PA). Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité saisie 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. En revanche, si la conviction de l'autorité n'est pas acquise, elle doit résoudre le litige en appliquant les règles sur la répartition du fardeau de la preuve (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 14 mai 2010 consid. 1.3.2 et 1.3.3 et les références citées; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.140 ss).

**3.2** D'une manière générale, il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation; la seule allégation ne suffit pas. En matière de distribution dissimulée de bénéfice, il appartient dès lors à l'autorité fiscale de prouver que la société a effectué une prestation à l'un de ses actionnaires ou à une personne la touchant de près sans contre-prestation équivalente du bénéficiaire. Lorsque l'avantage consiste en la renonciation à un produit, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer que la société a entièrement ou partiellement renoncé à un produit en faveur d'un actionnaire ou d'une personne le touchant de près sans contre-prestation équivalente et que ce produit devait normalement revenir à la société. Tel est notamment le cas lorsque, d'une part, le bénéficiaire a envers la société un devoir de fidélité en vertu duquel il doit s'abstenir de lui faire concurrence et, d'autre part, lorsqu'il s'agit de considérer qu'en menant l'activité qui a permis de dégager le produit en question, ledit bénéficiaire a contrevenu à cette interdiction de concurrence (cf. consid. 2.3.2 ci-avant; cf. également MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.151; ATF 133 II 153 consid. 4.3 et 121 II 257 consid. 4c/aa;

arrêts du Tribunal fédéral 2C_265/2009 précité consid. 2.4, 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.4 et 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 précité consid. 1.3.3, A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 3.2.1 et 3.2.2, A-1597/2006 et A-1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1, A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.3.2 et A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4).

La preuve que la prestation est justifiée selon l'usage commercial incombe en revanche à la société contribuable, qui en supporte l'échec. Certes, il ne saurait être question pour l'autorité fiscale de se prononcer sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant son appréciation à celle de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que la prestation en question est justifiée par l'usage commercial, afin que l'autorité puisse s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation. Lorsque l'existence d'une contre-prestation équivalente est litigieuse, il appartient à la société d'établir qu'une telle contre-prestation a bien été effectuée. En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents idoines doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ces versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral 2A.249/2003 précité consid. 3.2; décision CRC 2004-009 précitée consid. 2c et CRC 1998-090 consid. 2a/cc; Conrad Stockar in BaKomm, n° 4 ss et 7 *ad* art. 39 LIA).

**3.3** En vertu de l'art. 39 al. 1 LIA, le contribuable a l'obligation de renseigner en conscience l'Administration fédérale des contributions sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt et doit en particulier tenir ses livres avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents (let. b).

Dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration du contribuable, la violation, par celui-ci, de son obligation de renseigner peut conduire à un « état de nécessité en matière de preuve » (*Beweisnot*), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en

compte au stade de la libre appréciation des preuves ou conduire à un allégement de la preuve à charge de l'autorité, voire à un renversement du fardeau de la preuve (cf. ATF 132 III 715 consid. 3.1, 130 III 321 consid. 3.2 et 121 II 273 consid. 3c/bb; arrêts du Tribunal fédéral 4A.186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1, 4A.193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 précité consid. 3.2 et A-1597/2006 et 1598/2006 précité consid. 4.1 et 4.2; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2008 du 26 mai 2008 consid. 2.2).

**4.**

**4.1** En l'espèce, il s'agit en premier lieu de déterminer si Y._____ et Z._____ avaient envers la société X._____ un devoir de fidélité en vertu duquel ils devaient s'abstenir de lui faire concurrence. Eu égard à leur qualité d'associés gérants et à la disposition l'art. 818 al. 1 aCO, une réponse affirmative s'impose en l'occurrence clairement (cf. consid. 2.3.2 ci-avant).

Dans la mesure où il est avéré, le fait que la société n'existait pas au moment de l'achat de la catapulte, comme le soutiennent les recourants, n'est en outre pas déterminant, puisque c'est au moment de l'exécution de la prestation imposable, soit au moment de la vente de la catapulte, qu'il s'agit d'examiner si les bénéficiaires étaient soumis à une interdiction de concurrence. Il conviendra en revanche de prendre en compte cette circonstance lorsqu'il s'agira, le cas échéant, d'examiner si la renonciation de la société au produit de la vente s'explique par d'autres motifs que les rapports de participation (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant). Il en va de même concernant l'argument selon lequel l'opération en question entrait également dans les buts des raisons individuelles exploitées par Y._____ et Z._____ avant la constitution de X._____.

**4.2** Il s'agit dès lors, en second lieu, de déterminer si le bénéfice dégagé de cette vente devait, de par sa nature, revenir à la recourante. Pour ce faire, il s'agit d'examiner s'il existe un rapport de concurrence entre l'opération de vente de la catapulte et les activités de la société, de sorte qu'il faille considérer qu'en réalisant dite opération, Y._____ et Z._____ ont contrevenu à leur prohibition de concurrencer celle-ci (cf. consid. 2.3.2 ci-avant).

**4.2.1** Il est indiscutable que certains indices tendent en l'occurrence à indiquer que le produit de la vente de la catapulte à la société W._____ SA aurait dû être attribué à la recourante. Selon l'inscription au RC de la société, celle-ci a en effet en particulier pour but l'exploitation et la construction d'installations de sports et de loisirs, ainsi que l'importation et l'exportation d'installations. En outre, force est de constater qu'il existe une certaine confusion entre les activités de la recourante et celles de ses associés gérants. La société était ainsi initialement sise à ***, au domicile de Y._____, et a par la suite transféré son siège à ***, où elle partage son adresse avec une autre société, P._____ Sàrl, également gérée par Y._____ et Z._____. En outre, bien que la catapulte ait été initialement acquise par Z._____, le bénéfice dégagé de sa vente a ensuite été partagé entre les deux associés. Il convient au surplus de relever le comportement contradictoire des recourants, qui font valoir que l'acquisition de la catapulte est intervenue en mars 1999, soit avant la constitution de la société, alors qu'il ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 précité que X._____ a expressément déclaré avoir commencé son activité en mars 1999 précisément.

**4.2.2** Au vu des conditions claires dégagées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'une renonciation à un produit, ces indices ne permettent toutefois pas, à eux seuls, de conclure de manière définitive que le produit de la vente de la catapulte devait en l'occurrence revenir à X._____. Il faut en effet notamment que l'opération de vente de la catapulte se trouve dans un rapport de concurrence avec les activités menées par la recourante. Ainsi qu'il a été exposé, la réalisation de cette condition doit être examinée en considération de la nature des activités *effectivement* menées par la recourante (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). Or, celle-ci ne ressort pas, ou pas suffisamment, de la décision attaquée, qui n'indique que le large spectre d'activités découlant de l'inscription au RC de la société.

Dans ces conditions, il convient de constater que l'autorité inférieure n'a pas suffisamment établi en quoi le produit de la vente constituait une recette qui, de par sa nature, revenait à la recourante. En tant qu'il s'agit d'un élément créant ou augmentant la charge fiscale, elle doit en supporter les conséquences (cf. consid. 3.2 ci-avant). La reprise d'impôt de l'AFC ne pouvait donc pas, en l'état, se fonder sur l'existence d'une prestation appréciable en argent ayant la forme d'une

renonciation de la société, au profit de ses associés gérants, à des recettes auxquelles elle avait droit (cf. consid. 2.3 ci-avant). Partant, il y a lieu, dans un premier temps, d'admettre le recours et d'annuler la décision sur réclamation de l'AFC du 12 juillet 2007.

**4.3** Il convient dès lors, dans un second temps, de se demander si le Tribunal de céans doit établir lui-même si le produit de la vente de la catapulte devait être attribué à la recourante, ou s'il peut renvoyer la cause devant l'AFC afin qu'elle rende un prononcé sur la question. A cet égard, il sied de rappeler que l'autorité judiciaire dispose d'un large pouvoir d'appréciation en matière de renvoi de la cause par devant l'autorité inférieure (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1329/2009 du 13 juillet 2009; PHILIPPE WEISSENBERGER in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2009, p. 1210, n° 15 *ad* art. 61).

Au vu du dossier et compte tenu des observations formulées ci-dessus (cf. consid. 4.2.2 ci-avant), il y a lieu de considérer que les faits sont en l'état établis de manière incomplète au sens de l'art. 49 let. b PA. Dans la mesure où l'AFC, en tant qu'autorité de première instance, dispose de moyens d'investigation plus étendus que le Tribunal de céans, par exemple s'agissant d'un éventuel contrôle sur place par un inspecteur, et au regard notamment du principe de la double instance, il se justifie en l'occurrence de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle de prendre une décision au sens de l'art. 5 PA (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1329/2009 précité; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2003-098 du 19 juillet 2004 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.17 consid. 3a et décision CRC 2003-168 du 31 août 2004 in JAAC 69.6 consid. 7; WEISSENBERGER in Waldmann/Weissenberger [éd.], op. cit., p. 1210 n° 16 *ad* art. 61; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit, ch. 3.194; MADELEINE CAMPRUBI in Auer/ Müller/Schindler [éd.], VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2008, p. 773, n° 11 *ad* art. 61).

**4.4** Par souci de clarté, il sied de rappeler qu'il est en particulier demandé à l'AFC de reconsidérer, à la lumière des observations formulées ci-dessus (cf. consid. 4.2 et 4.3), si le bénéfice dégagé de la vente de la catapulte à W._____ SA devait revenir à la recourante. A

cet égard, il sied de redire, d'une part, que l'autorité fiscale supporte la charge de la preuve que tel était le cas (cf. consid. 3.2 ci-avant) et, d'autre part, que la réponse à cette question dépend notamment de l'existence d'un rapport de concurrence entre l'opération de vente de la catapulte et les activités de la recourante, étant précisé que l'existence d'un tel rapport doit être examinée en considération de la nature des activités *effectivement* menées par la recourante (cf. consid. 2.3.2 et 4.2.2 ci-avant).

A ce propos, le fait que, selon les déclarations des recourants (cf. recours p. 10), X._____ aurait, par la suite, racheté la catapulte à la société W._____ SA, puis l'aurait revendue constitue notamment un élément dont il s'agit de tenir compte. Cela vaut d'autant plus qu'aux termes du contrat conclu le 28 février 2000, Y._____ et Z._____ bénéficiaient d'un droit de rachat sur la catapulte. Il serait dès lors notamment intéressant d'examiner si l'acquisition de la catapulte par la société X._____ a été opérée aux conditions prévues par cette convention. C'est précisément le lieu de rappeler que le contribuable a le devoir de renseigner l'autorité fiscale et de produire les pièces justificatives et autres documents requis et qu'une violation de cette obligation sera soit prise en compte dans le cadre de l'appréciation des preuves, soit conduira à un allégement ou à un renversement du fardeau de la preuve à charge de l'autorité (cf. consid. 3.3 ci-avant).

Finalement, s'il apparaissait, à la lumière des constatations de l'AFC, que le produit de la vente de la catapulte devait, de par sa nature, revenir à la société, il s'agirait alors de rechercher si la décision de la société de renoncer à exiger de ses associés gérants ledit produit s'explique par les rapports de participation (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant). En tant qu'il s'agit d'un élément éteignant l'obligation fiscale de la société, il appartiendrait aux recourants de prouver que tel n'est pas le cas et, le cas échéant, de supporter l'échec de dite preuve. Les recourants seraient ainsi tenus de démontrer les faits qu'ils allèguent pour justifier que le produit de la vente n'a pas été attribué à la recourante, tels notamment que l'opération en question entrait également dans le cadre des activités effectivement menées avant la création de X._____ par Y._____ et Z._____, exploitant eux-mêmes, le cas échéant, une entreprise indépendante. On ne saurait en effet se contenter sur ce point de simples allégations (cf. consid. 3.2 ci-avant).

**5.**

**5.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours, à annuler la décision sur réclamation du 12 juillet 2007 et à renvoyer la cause devant l'AFC, afin qu'elle détermine en considération de la nature des activités *effectivement* menées par la recourante si le produit de la vente de la catapulte devait revenir à cette dernière et pour qu'elle rende une nouvelle décision (cf. consid. 4.2 à 4.4 ci-avant). Il sied au surplus de relever que le présent arrêt ne constitue pas une décision finale au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 1.2 *in fine*, 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 2.2 et 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1329/2009 précité).

**5.2** Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Ceux-ci sont fixés selon l'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). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut finalement allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. ég. art. 7 ss FITAF). A cet égard, il sied de préciser qu'en matière d'impôt anticipé, seuls peuvent être pris en considération les frais occasionnés dans le cadre de la procédure de recours, à l'exclusion de ceux encourus par-devant l'autorité inférieure en procédures de décision et de réclamation (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 4.87; ANDRÉ MOSER in BaKomm, n° 3 *ad* art. 44 LIA).

**5.3** Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'état. Les avances de frais versées par chacun des recourants, d'un montant de Fr. 1'110.--, leur sont restituées. Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à Fr. 4'000.-- (TVA comprise).

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

**1.**
Le recours est admis.

**2.**
La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, du 17 juillet 2007 est annulée.

**3.**
La cause est renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision au sens des considérants.

**4.**
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

**5.**
Les avances de frais effectuées par les recourants, d'un montant de Fr. 1'100.-- chacune, leur sont restituées.

**6.**
L'Administration fédérale des contributions est tenue de verser aux recourants une indemnité de dépens d'un montant total de Fr. 4'000.--.

**7.**
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :