**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Cour I
A-6982/2013

# Arrêt du 24 juin 2015

Composition

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

Parties

**A._____,**
représentée par Oberson Avocats,
recourante,

contre

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

Objet

Impôt anticipé, principe de l'apport en capital, distribution de bénéfices.

## Faits :

**A.**
A._____, société anonyme sise à Hauterive (NE) et inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis 2003, a pour but statutaire la prise de participations, la gestion et le financement de telles participations. Selon l'extrait dudit registre, le capital-actions a été libéré à concurrence de Fr. 100'000.-- en espèces, ainsi que par l'apport de 60% du capital-actions de la société I._____ pour Fr. 1'500'000.--, le tout en échange de 100 actions de Fr. 1'000.--, le solde de CHF 1'500'000.-- constituant un agio (cf. également les art. 3, 5 et 5bis des statuts de la société [pièce recourante n° 5], l'acte constitutif de A._____ du 8 avril 2003 [pièce recourante n° 3] et les let. A à D du rapport de fondation du 8 avril 2003 [annexe à la pièce AFC n° 6]).

**B.**
A._____ est issue de la scission de B._____, opérée courant 2003 en deux étapes. Dans un premier temps, B._____ a cédé à son actionnaire, C._____, la participation de 60 % au capital-actions de I._____ sous la forme d'un dividende en nature. Dans un second temps, la participation en question a été apportée par C._____ à A._____ et comptabilisée à une valeur de Fr. 1'500'000.-- au titre de réserve (agio; cf. l'art. 5bis des statuts de A._____ et la convention d'apport en nature conclue entre celle-ci et C._____ concernant les actions de I._____ [pièce recourante n° 6]). Sur demande de B._____, la scission fut traitée comme une opération fiscalement neutre, tant sur le plan cantonal qu'en matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et d'impôt fédéral direct, conduisant à la non-imposition de la distribution, à C._____, de la participation dans I._____ (cf. pièces AFC n° 3 à 5).

**C.**
Le 5 juillet 2011, l'assemblée générale de A._____ prit la décision de distribuer à l'actionnaire principal de la société, C._____, le montant de Fr. 1'500'000.-- comptabilisé à titre de réserve (cf. pièce recourante n° 14). Par courrier du 28 juillet 2011 adressé à l'AFC, A._____ indiqua considérer que ce versement devait être exempté d'impôt anticipé, conformément au principe de l'apport en capital introduit dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises (cf. pièces recourante n° 16 à 19; pièce AFC n° 6). Par courrier du 28 novembre 2011, l'AFC rappela que selon les rulings fiscaux de 2002, la restructuration de B._____ – dont A._____ est issue – avait été traitée de façon neutre sur le plan fiscal et que dans ces conditions, le montant de Fr. 1'500'000.-- ne devait pas faire

partie des réserves issues d'apports en capital. Partant, il y avait lieu d'assimiler le versement litigieux à une distribution de dividende en faveur de l'actionnaire soumise à l'impôt anticipé (cf. pièce recourante n° 20; pièce AFC n° 7).

**D.**
Par courrier du 9 janvier 2012, A._____ requit le prononcé d'une décision formelle et indiqua en outre qu'il allait être procédé au versement, sous réserve, de l'impôt réclamé, afin de stopper le calcul des intérêts moratoires éventuellement dus (cf. pièce recourante n° 21; pièce AFC n° 8). Par décision du 17 septembre 2012, l'AFC reconnut A._____ débitrice du montant – réglé en date du 17 janvier 2012 – de Fr. 525'000.--, plus intérêts à 5 % l'an du 15 juillet 2011 au 17 janvier 2012 (cf. pièce recourante n° 22 et 23; pièce AFC n° 9). Par réclamation du 16 octobre 2012, A._____ conclut à l'annulation de cette décision, à l'exonération du remboursement de l'agio de Fr. 1'500'000.-- au titre de l'impôt anticipé, au remboursement du montant de Fr. 525'000.-- versé sous réserve, à l'annulation du décompte d'intérêts moratoires et au versement d'un intérêt rémunératoire de 5 % l'an à compter du 17 janvier 2012, suite au règlement du montant d'impôt anticipé contesté (cf. pièce recourante n° 24; pièce AFC n° 10).

**E.**
Par décision sur réclamation du 12 novembre 2013, l'AFC rejeta la réclamation du 16 octobre 2012, confirma le montant de Fr. 525'000.-- dû à titre d'impôt anticipé, ainsi que le montant d'intérêt moratoire de Fr. 13'270.85 (cf. pièce recourante n° 1; pièce AFC n° 2). Par mémoire de recours daté du 10 décembre 2013, A._____ (ci-après: la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, concluant à son annulation, à ce qu'il soit dit que le remboursement des Fr. 1'500'000.-- est exonéré d'impôt anticipé, à ce que l'AFC soit condamnée à restituer à la recourante les Fr. 525'000.-- d'impôt anticipé et à verser sur ce montant un intérêt rémunératoire de 5 % l'an, calculé à compter du 17 janvier 2012 (cf. pièce Tribunal n° 1). Par réponse du 5 février 2014, l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours (cf. pièce Tribunal n° 6).

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

## Droit :

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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 de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le recours du 10 décembre 2013 a été formé par la société destinataire de la décision attaquée, laquelle a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 11 décembre 2013 (cf. l'extrait du suivi des envois mis en place par la Poste suisse, annexé au dossier du Tribunal), le mémoire est en outre intervenu dans le délai utile (cf. art. 50 al. 1 et 20 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit au surplus les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

**1.2**

**1.2.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss).

**1.2.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont toutefois pas applicables en cette matière (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit en effet être réservée, "dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux

besoins" (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, 1397; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4740/2012 du 13 février 2014 consid. 1.2.1).

**1.2.3** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21]), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 2.2 et A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 1.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

**1.3** Lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale en la matière, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL; Manuel de droit administratif, Genève 2010, n. marg. 1563).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration fiscale supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 et 1202/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.4).

**2.**

**2.1** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale), à partir du principe de l'équivalence des trois langues officielles (cf. art. 14 al. 1 *i.f.* de la loi du 18 juin 2004 sur les publications officielles [LPubl, RS 170.512]; ATF 134 V 1 consid. 6.1). D'après la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_197/2014 du 12 février 2015 consid. 3.2; ATAF 2007/11 consid. 3.2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-546/2013 du 12 décembre 2013 consid. 3.3).

Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que celles-ci ne sont soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.1 et 139 IV 270 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6142/2012 du 4 février 2014 consid. 4.1; ATAF 2007/4 consid. 3.1).

Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la *ratio legis*. Ainsi, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste. Au besoin, une norme dont le texte est à première vue clair devra être étendue par analogie à une situation qu'elle ne vise pas ou au contraire ne sera pas appliquée à une situation visée par une interprétation téléologique restrictive (réduction téléologique). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer qu'une interprétation de ce type ne constituait pas une ingérence inadmissible dans la compétence

du législateur (cf. ATF 140 V 458 consid. 5.1, 137 III 337 consid. 3.1 et 131 III 61 consid. 2.2).

**2.2** Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives (directives, circulaires, instructions; cf. ATF 121 II 473 consid. 2b; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, ch. 3.3.5.1 et 3.3.5.2, p. 264 s.). La fonction principale de ces ordonnances est de garantir l'unification et la rationalisation de la pratique; ce faisant, elles permettent également d'assurer l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et facilite aussi le contrôle juridictionnel (cf. ATAF 2009/15 consid. 5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 124; MOOR, op. cit., ch. 3.3.5.3, p. 268).

Les ordonnances administratives n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Il n'en reste pas moins que les uns et les autres en tiennent largement compte. Dans la mesure où ces directives assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, le juge les prendra en considération (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.4.3, 133 II 305 consid. 8.1 et 132 V 121 consid. 4.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6142/2012 précité consid. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 125; MOOR, op. cit., ch. 3.3.5.2 et 3.3.5.3, p. 266 ss; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n° 371; cf. également ATAF 2010/33 consid. 3.3.1).

**3.**

**3.1** La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]; art. 1 al. 1 LIA). L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (art. 4 al. 1 let. b LIA; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.1; W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1re partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss *ad* art. 4 al. 1 let. b p. 90 ss). Constitue également 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 (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]).

En matière d'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, le montant de l'impôt anticipé s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA). En versant, virant, créditant ou imputant la prestation en question, le contribuable doit en déduire le montant de l'impôt anticipé, sans égard à la personne du créancier (art. 14 al. 1 LIA).

**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, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire. Il est ainsi perçu, non pas pour que le citoyen en soit grevé définitivement, mais comme un moyen de la technique fiscale, pour faire obstacle à ce que les contribuables soumis à la souveraineté fiscale suisse soustraient des impôts cantonaux et communaux sur les capitaux mobiliers et leurs rendements, sur les gains faits dans les loteries et sur les prestations d'assurances (Message du Conseil fédéral du 18 octobre 1963 à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé, FF 1963 II 937, 939). L'impôt anticipé a alors une fonction de garantie.

Dans le deuxième cas, l'impôt anticipé poursuit en revanche un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, qui devient en principe définitif. Il en va en outre de même pour le destinataire domicilié en Suisse lorsque l'impôt anticipé est définitivement retenu en raison de l'absence de réalisation des conditions de sa restitution (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 8 et 2C_333/2007 du 22 février 2008 consid. 7.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6142/2012 précité consid. 3.2; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, *in* : Martin Zweifel et al. [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd. 2012 [ci-après: Kommentar VStG], n° 71 *ad* "Vorbemerkungen").

**3.3**

**3.3.1** Le 1er janvier 2011 est entré en vigueur l'art. 5 al. 1bis LIA, introduit – avec les art. 20 al. 3 et 125 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et l'art. 7b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directes des cantons et

des communes (LHID; RS 642.14) – dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II (RO 2008 2893; cf. à cet égard arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 du 4 juin 2015 consid. 6.2.2.2). Cette disposition concrétise le principe de l'apport en capital. Préalablement, en matière d'impôt anticipé et d'impôt sur le revenu (fortune privée), le système fiscal de la Confédération et celui de la plupart des cantons étaient fondés sur le principe de la valeur nominale, selon lequel est seul exonéré le remboursement du capital-actions ou du capital social, c'est-à-dire du capital à valeur nominale. Le remboursement d'autres apports – par exemple d'agio – initialement effectués par les détenteurs des droits de participation était en revanche imposable (cf. Message du Conseil fédéral du 22 juin 2005 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprise II [ci-après: Message concernant la réforme de l'imposition des entreprise II], FF 2005 4469, 4536 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.1 et A-6142/2012 précité consid. 5.1; JÜRG ALTORFER/MARCO GRETER, *in* : Kommentar VStG, n° 116 *ad* art. 5).

**3.3.2** L'art. 5 al. 1bis LIA dispose désormais que le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social, lorsque la société de capitaux ou la société coopérative comptabilise les apports, agios et versements supplémentaires sur un compte spécial de son bilan commercial et communique toute modification de ce compte à l'AFC. Le législateur n'a pas défini les notions d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (version allemande: "Einlagen", "Aufgelder" et "Zuschüsse"; version italienne: "apporti", "agio" et "pagamenti suppletivi").

Ne tombent pas sous le coup de l'art. 5 al. 1bis LIA les apports au capital-actions ou au capital social, qui ne représentent pas des revenus au sens de l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 let. b LIA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.1). Selon la lettre de cette disposition, les apports, agios et versements supplémentaires doivent en outre avoir été effectués par les détenteurs des droits de participation, ce qui signifie que les prestations en question doivent provenir "de l'extérieur" de la société et qu'il ne peut s'agir de revenus créés par cette dernière (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.1 et A-6142/2012 précité consid. 5.2). En particulier, la distribution de parts de bénéfice de la société demeure soumise à l'impôt anticipé (cf. art. 4 al. 1 let. b LAI et art. 20 al. 1 OIA; arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.2 et A-6142/2012 précité consid. 5.3 *i.f.*).

Différentes formes et différentes natures d'apports de capitaux sont appréhendées par l'art. 5 al. 1bis LIA. Tombent notamment sous le coup de cette disposition les apports en espèce ou en nature effectués au moment de la création de la société, qui vont au-delà de la valeur nominale des droits de participation émis et sont portées au crédit des réserves générales (agio; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6142/2012 précité consid. 5.2; JÜRG ALTORFER/JÜRG B. ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip – Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen [2. Teil], *in* : L'Expert-comptable suisse [ECS] 5/09 p. 309 s.). Dans ce contexte, on remarquera que les notions d'apports, d'agios et de versements supplémentaires au sens de l'art. 5 al. 1bis LIA coïncident, à la condition qu'aucun capital nominal ne soit libéré, avec celles figurant à l'art. 60 let. a LIFD ("apports", "agio" et "prestations à fonds perdu"; cf. Message concernant la réforme de l'imposition des entreprise II, FF 2005 4539; PETER BRÜLISAUER/ANDREAS HELBING, *in* : Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 1-82, 2e éd., Bâle 2008 [ci-après cité: Kommentar DBG], n° 7 s. *ad* art. 60; ALTORFER/GRETER, *in* : Kommentar VStG, n° 129 s. *ad* art. 5; PETER BRÜLISAUER/CHRISTOPH SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil), *in* : FStR 2011, p. 120 s.; cf. toutefois à cet égard arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 6.2.2.3).

Selon la lettre de l'art. 5 al. 1bis LIA, il est en définitive nécessaire qu'une prestation soit réalisée par les détenteurs des droits de participation, par laquelle des moyens "extérieurs" à la société sont injectés dans celle-ci, conduisant à une augmentation des fonds propres de cette dernière. Pour autant que les autres conditions de cette disposition soient remplies, les apports de capitaux en question pourront ensuite – à l'instar du capital-actions ou du capital social – être redistribués en franchise d'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.1 et A-6142/2012 précité consid. 5.2 *i.f.*).

**3.3.3** Avec l'introduction du principe de l'apport de capital, le législateur a voulu remédier aux inconvénients résultant de l'application du principe de la valeur nominale en matière d'impôt sur la fortune et d'impôt anticipé. En outre, l'intention était, entre autres, d'améliorer les conditions-cadres fiscales, en particulier dans le domaine de l'impôt anticipé (cf. Message concernant la réforme de l'imposition des entreprise II, FF 2005 4535 s.;

arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.3 et A-6142/2012 précité consid. 5.3; ROBERT DANON, le principe de l'apport en capital [1re partie], *in* : FstR 2011 p. 14 ss, p. 15). Le sens et le but de l'art. 5 al. 1bis LIA ressortent déjà de la lettre de cette disposition, selon laquelle le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.2.1 *i.f.* et 4.3).

En d'autres termes, le fait que les apports de capitaux effectués par les détenteurs des droits de participation soient portés au capital-actions, respectivement au capital social, ou au compte de réserves selon l'art. 5 al. 1bis LIA n'a plus d'incidence, en matière d'impôt anticipé, sur un remboursement ultérieur des apports en question. Il en résulte ainsi un rapprochement vers la neutralité du financement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 4.3 et A-6142/2012 précité consid. 5.3; ALTORFER/GRETER, *in* : Kommentar VStG, n° 127 *ad* art. 5). L'introduction du principe de l'apport en capital opère en outre une claire distinction entre les réserves créées par des versements des détenteurs des droits de participation et celles provenant des bénéfices de la société, seules ces dernières étant soumises à l'impôt en cas de distribution, et permet de corriger la situation contraire au principe constitutionnel de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.) qui prévalait sous le principe de la valeur nominale (cf. Message concernant la réforme de l'imposition des entreprise II, FF 2005 4537; DANON, op. cit., p. 15; cf. également NATASSIA MARTINEZ, Le principe de l'apport en capital en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt anticipé, Neuchâtel 2011, disponible à l'adresse internet : http://oref.ch/prixorefcontribution.php, ch. 1.2.3 p. 4 s.).

**3.4** Le principe de déterminance ("Massgeblichkeitsprinzip") – ou principe de l'autorité du bilan commercial – est issu du droit relatif à l'impôt sur le bénéfice des personnes morales et postule que le bilan commercial et le compte de pertes et profits sont déterminants pour l'établissement du bénéfice imposable. Il assume ainsi notamment une fonction de preuve (cf. ATF 132 I 175 consid. 2.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 3.3; ALTORFER/GRETER, *in* : Kommentar VStG, n° 156 *ad* art. 5). En règle générale, les comptes établis de façon conforme aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, sous réserve toutefois de règles correctrices spécifiques de droit fiscal. Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le

premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 96).

L'autorité fiscale peut en outre s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou si une base légale fiscale le prévoit (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.2 et 136 II 88 consid. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 3.3 et 6.2.2.3.2; GLAUSER, op. cit. p. 125; ROLAND BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 2003, n° 168 ss; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2e éd., 2012, § 15 n. marg. 65). On notera finalement qu'en matière d'impôt anticipé, l'importance du principe de déterminance est moindre, mais peut néanmoins s'avérer déterminante (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 3.3 *i.f.*, A-4934/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.8 et A-1542/2006 du 30 juin 2008 consid. 6.3.2; FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzern-besteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, n. marg. 500).

**3.5** Les rulings constituent des renseignements préalables fournis par les autorités fiscales compétentes concernant le traitement fiscal d'un état de fait précis (restructuration, assainissement, liquidation, liquidation partielle indirecte, etc.), confirmant, ou non, que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling (cf. ATF 138 II 545 consid. 2.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1; ATAF 2008/51 consid. 2.3; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, p. 575; JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, *in* : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2014 II 401 ss, p. 402 s.; concernant l'importance de la description de l'état de fait par le contribuable dans sa demande, voir notamment arrêt du Tribunal fédéral 2P.284/2004 du 6 avril 2005 *in* : RDAF 2005 II 543 ss consid. 4.3 et 4.4; BÜRGISSER, op. cit., p. 409; DANIELLE YERSIN, *in* : Danielle Yersin/Yves Noël [édit.], Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Remarques préliminaires § 92 p. 44).

Bien qu'ils ne constituent pas des décisions, les rulings fiscaux, qui visent notamment à garantir la sécurité du droit pour le contribuable en rapport avec la mise en œuvre d'un état de fait, peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 précité consid. 4.2 et 2C_990/2013 du 25 mai 2014 consid. 2.1.2; RENÉ SCHREIBER/ROGER JAUN/MARLENE

KOBIERSKI, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 80 293 ss, p. 297, p. 309 ss et p. 324 ss; RAPHAËL GANI, Ruling fiscal: un contrat de confiance?, *in* : Philippe Meier/Alain Papaux [édit.], Risque(s) et droit, 2010; BÜRGISSER, op. cit., p. 404 et 407 s.; STEFAN OESTERHELT, Wann wird ein ruling zum Steuerabkommen? Vorraussetzungen an den Vertrauensschutz, *in* : ECS 11/13 p. 846 ss; HUGO CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2010 und 2011 […], *in* : Archives 81 13 ss, p. 16; concernant le principe de la bonne foi, cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 et 137 I 69 consid. 2.5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6; cf. également BÜRGISSER, op. cit., p. 408 ss; OBERSON, op. cit. p. 576).

**4.**

Le principe de la bonne foi – issu de l'art. 2 al. 1 CC, découlant directement des art. 5 et 9 Cst. – régit non seulement les relations entre individus (cf. art. 2 al. 2 CC), mais aussi les rapports entre administration et administrés, notamment ceux entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée (cf ATF 131 II 627 consid. 6.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.2 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 1.3 et les références citées).

Applicable à toute l'administration, mais aussi à l'administré lui-même, le principe de la bonne foi peut se diviser en trois sous-principes: l'interdiction du comportement contradictoire, la protection de la confiance et l'interdiction de l'abus de droit (arrêt du Tribunal fédéral 1P.701/2004 du 7 avril 2005 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1560/2007 précité consid. 1.3; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 26 septembre 1995 *in* : Jurisprudence des autorités administrative de la Confédération [JAAC] 60.81 consid. 3a/aa). En interdisant un comportement contradictoire et abusif, ce principe impose aux autorités, de même qu'aux particuliers (art. 5 al. 3 Cst.), d'adopter un comportement loyal et digne de confiance dans leurs rapports (cf. arrêts du tribunal administratif fédéral B-6320/2012 du 4 novembre 2014 consid. 6.1.2, A-122/2010 du 24 décembre 2010 consid. 7 et A-1520/2006 et A-1517/2006 du 29 août 2007 consid. 3.1; décision de la CRC du 3 février 1998 *in* : JAAC 62.84 consid. 3b; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 623; YVO HANGARTNER,

*in* : Ehrenzeller et al. [édit.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 2002, n° 39 *ad* art. 5).

**5.**
Les décisions des autorités fiscales cantonales ou communales en matière d'impôts directs ne peuvent avoir de portée, comme telles, en matière d'impôt anticipé et ne lient donc pas les autorités chargées de l'application de la LIA. Il est en outre admis que les impôts directs et indirects ne sont pas du même genre et que, même si l'on ne saurait généraliser, il n'est pas incohérent que des réglementations connexes soient ainsi différentes. Malgré le but de l'impôt anticipé (cf. consid. 3.2 ci-avant), il n'existe dès lors pas de parallélisme nécessaire entre ce dernier impôt et les impôts directs (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.222/2002 du 4 septembre 2002 consid. 3.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1521/2006 du 5 juin 2007 consid. 6.1.4; sous l'angle de la taxe sur la valeur ajoutée [TVA], voir Archives 68 660 consid. 3e, Archives 42 407 consid. 2b et Archives 35 478 consid. 2; cf. également décision de la CRC 2001-202 du 16 juillet 2003 *in* : JAAC 68.22 consid. 4 et les références citées).

**6.**
En l'espèce, il s'agit de déterminer si le versement, effectué par la recourante en faveur de son actionnaire, du montant litigieux de Fr. 1'500'000.-- correspondant à la contre-valeur des actions de I._____ doit, ou non, être exonéré de l'impôt anticipé au titre du principe de l'apport de capital introduit à l'art. 5 al. 1bis LIA.

**6.1**
**6.1.1** A cet égard, on rappellera que pour bénéficier de l'exonération prévue par cette disposition, les apports, agios et versements supplémentaires en question doivent avoir été effectués par les détenteurs des droits de participation – à qui ils sont "remboursés" – et doivent donc provenir de l'extérieur de la société, en ce sens qu'il ne peut s'agir de revenus créés par celle-ci (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Dans le cas présent, il ressort certes des statuts (pièce recourante n° 5, art. 5bis) et du rapport de fondation (annexé à la pièce AFC n° 6) de la recourante, ainsi que de la convention d'apport en nature conclue entre cette dernière et son actionnaire (pièce recourante n° 6), que la participation de 60 % dans I._____, comptabilisée à une valeur de Fr. 1'500'000.-- au titre de réserve (agio), a été apportée par l'actionnaire de la recourante au moment de la création de celle-ci, en 2003.

Néanmoins, il sied de relever que cette participation provenait initialement des réserves issues des bénéfices accumulés par B._____. Dans le cadre de la scission verticale opérée au sein de cette société, dont la recourante est issue, les actions de I._____ ont en effet été cédées, à leur valeur comptable et sous la forme d'un dividende en nature, à l'actionnaire de B._____, C._____, avant d'être enregistrées dans les comptes la société nouvellement créée par ce dernier, à savoir la recourante (cf. pièce AFC n° 3, ch. IV p. 5 s.). Il apparaît ainsi que la participation dans la société I._____ a été détenue par C._____ de façon éminemment temporaire, à savoir dans le cadre de l'opération de scission verticale avec transfert à la société nouvellement constituée, c'est-à-dire la recourante, de partie des réserves accumulées par B._____.

**6.1.2** Dans ces circonstances, la recourante ne saurait se prévaloir, comme elle le prétend, de l'exemption introduite par l'art. 5 al. 1bis LIA. En l'occurrence, il convient en effet d'interpréter cette disposition de façon restrictive, en tenant prioritairement compte de son esprit et de son but (interprétation téléologique restrictive; cf. consid. 2.1 ci-avant), à savoir corriger la situation contraire au principe de la capacité contributive en opérant une distinction entre les réserves créées par des apports extérieurs à la société, effectués par les détenteurs des droits de participation, et les réserves provenant des bénéfices de la société, seules ces dernières étant soumises à l'impôt en cas de distribution (cf. consid. 3.3.3 ci-avant; pour une interprétation approfondie de la notion de "remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires", cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6072/2013 précité consid. 6.2 et 6.3, selon lequel, lorsque les réserves issues d'apports de capital ont été compensées avec des pertes, la distribution – à hauteur de la compensation effectuée – des bénéfices réalisés subséquemment par la société ne tombe pas sous le coup de cette notion).

L'intention du législateur n'a en revanche jamais été de libérer de l'impôt à la source la distribution de réserves originairement issues de bénéfices accumulés d'une société, mais qui ont été reprises, dans le cadre d'une restructuration, par la société qui les distribue. Par conséquent, de telles réserves ne sauraient être considérées comme des apports en capital au sens de la loi. Cela vaut en outre également concernant les cas – antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus, RS 221.301; cf. notamment art. 52 LFus) – où, comme ici, le transfert est opéré par l'intermédiaire d'un détenteur de droits de participation de la société nouvellement constituée, auquel les réserves issues de bénéfices sont

cédées avant d'être reprises par cette dernière, et ce, à quelque titre que ces réserves soient inscrites dans les livres de la société reprenante.

Dans le cas d'espèce et contrairement à ce que soutient la recourante, il n'est donc pas décisif que d'après les pièces au dossier, les réserves dont la distribution est litigieuse aient été apportées par l'actionnaire de la recourante. Dès lors que ces réserves provenaient initialement des bénéfices de la société B._____, dont la recourante est issue par scission, et n'ont que transité par l'actionnaire de la nouvelle société à la seule fin d'être transférées à cette dernière, la condition de l'art. 5 al. 1bis LIA relative à la provenance (extérieure à la société) de l'apport demeure en effet inaccomplie. Cela n'est du reste pas contestable au regard du courrier de l'administration fiscale genevoise du 21 novembre 2012, aux termes duquel l'acceptation du caractère fiscalement neutre de l'opération de restructuration réalisée était expressément liée à la condition que la scission et l'apport de la participation à la nouvelle société s'opèrent de manière simultanée (cf. pièce AFC n° 4). Partant, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle fait valoir, sur la base des pièces produites, que cet a été effectué par un détenteur de droits de participation au sens de la disposition susmentionnée (cf. mémoire de recours, n. marg. 32 p. 8).

Au surplus, peu importe, dans ces conditions, que les réserves en question aient été enregistrées à titre d'agio dans les comptes de la recourante, comme cette dernière l'allègue dans son mémoire de recours (cf. n. marg. 6 p. 3 et n. marg. 23 ss p. 6 ss; cf. également consid. 3.4 ci-avant). Comme l'autorité inférieure le relève à juste titre dans la décision entreprise (cf. consid. 1.3 p. 5) et dans son mémoire de réponse du 5 février 2014 (cf. ch. 1 p. 2), les actions de I._____ qui ont été transférées à la recourante doivent être considérées comme des "autres réserves" au sens du ch. 3.2 de la circulaire AFC n 29 du 9 décembre 2010 ("Principe de l'apport en capital"; cf. consid. 2.2 ci-avant). Contrairement à l'avis de la recourante, le versement litigieux ne saurait donc être assimilé au remboursement d'un apport en capital – exonéré d'impôt – au sens de l'art. 5 al. 1bis LIA (cf. consid. 3.3.3 ci-avant), mais constitue bien une distribution de bénéfices soumise à l'impôt anticipé (cf. consid. 3.1 ci-avant).

**6.1.3** Il sied en définitive de retenir que les bénéfices accumulés sous forme de réserves ne sauraient être requalifiée en apport de capital par le truchement d'une restructuration de la société. Inversement, la qualification en tant qu'apport de capital doit s'opérer lorsque, dans le cadre d'une scission, des réserves constituées de tels apports sont transférées à la société nouvellement constituée.

**6.1.4** Enfin, dans la mesure où les décisions cantonales et communales en matière d'impôts directs n'ont pas de portée en matière d'impôt anticipé et ne lient donc pas les autorités chargées d'appliquer la LIA (cf. consid. 5 ci-avant), peu importe que l'autorité fiscale du canton de Neuchâtel ait considéré que les réserves en question constituaient un apport au sens de l'art. 60 let. a LIFD (cf. consid. 3.3.2 ci-avant; pièce recourante n °25), comme la recourante le fait valoir dans son mémoire de recours du 10 décembre 2013 (cf. ch. 28 à 30 p. 7 s.).

**6.2** Par surabondance, on relèvera que la recourante ne saurait se prévaloir de l'art. 5 al. 1bis LIA, quand bien même il s'agirait de retenir, compte tenu de la convention d'apport en nature conclue avec son actionnaire (cf. pièce recourante n° 6) et du principe de déterminance (cf. consid. 3.4 ci-avant), que les actions de I._____ – comptabilisées à titre d'agio dans les comptes de la recourante – constituent bien un apport en capital effectué par le détenteur des droits de participation au sens de cette disposition (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). C'est en effet le lieu de rappeler que si la cession, par B._____ à C._____, de la participation en question a été exonérée d'impôt anticipé, conformément à la demande de ruling fiscal formée en 2002 par cette société, c'est bien du fait que l'opération envisagée impliquait le report, dans les livres de la recourante, des réserves afférentes à ces actifs (cf. pièce AFC n° 3, ch. V.B p. 11 s.) et que leur imposition était censée différée dans la nouvelle société, à savoir la recourante.

On notera au surplus qu'au moment de donner son bon pour accord en matière fiscale, le 4 décembre 2002, à la demande de ruling concernant le projet de restructuration et, partant, d'exempter d'impôt anticipé la cession, par B._____ à C._____, des actions de I._____, l'AFC ne pouvait anticiper l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2011, de l'art. 5 al. 1bis LIA. A n'en pas douter, si tel avait été le cas, la décision de cette autorité aurait été différente ou, à tout le moins, aurait-elle émis une réserve excluant la possibilité, concernant l'apport de cette participation, de bénéficier ultérieurement – c'est-à-dire à l'occasion de son éventuelle redistribution – de l'exemption introduite par cette disposition.

Au vu de ce qui précède, libérer de l'impôt anticipé le versement litigieux serait ainsi contraire non seulement au but que poursuivait le législateur en introduisant l'art. 5 al. 1bis LIA (cf. consid. 3.3.3 et 6.1.2 ci-avant), mais également à l'esprit du ruling sur la restructuration accordé en 2002 à B._____, dont la recourante est issue par scission. Dans ces circonstances, en se prévalant aujourd'hui de l'exemption prévue par cette

disposition, la recourante adopte un comportement contradictoire et abusif, manifestement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi, qui énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et les administrés (cf. consid. 4 ci-avant). En tout état de cause, il apparaît ainsi que l'autorité inférieure pouvait, sur la base de ce principe, refuser d'accorder à la recourante le bénéfice de l'art. 5 al. 1bis LIA et ce, même s'il fallait retenir que les actions de I._____ constituent bien un apport en capital au sens de cette disposition.

**6.3** Les arguments de la recourante apparaissent en conclusion mal fondés et doivent donc être écartés. Le montant dû à titre d'impôt anticipé et le calcul des intérêts moratoires n'étant, en eux-mêmes, ni contestés, ni contestables, il s'impose en conséquence de confirmer la décision entreprise.

**7.**
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 12'500.--, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, 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). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (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, d'un montant de Fr. 12'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

| Le président du collège : | Le greffier : |
|---|---|
| Pascal Mollard | Raphaël Bagnoud |

## Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai ne court pas du 15 juillet au 15 août inclus (art. 46 al. 1 let. b LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 :