



CRC 2004-078

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Thomas Stadelmann
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 16 février 2006

en la cause

X en liquidation, (anciennement X), c/o Me ..., avocat, ..., représentée par Mes ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne (réf. ...)

concernant

le droit de timbre d'émission ;
versement supplémentaire ; abandon de créance

I. En fait :

A.– X est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) ayant été constituée le 1^{er} juin 1964 et ayant pour but social, inscrit au registre du commerce du canton de A, « l'achat, vente et gestion de titres, devises, participations, brevets, marques et de toutes autres valeurs mobilières, ainsi que l'exécution d'opérations financières ». A l'époque de sa constitution, son capital action s'élevait à Fr. 50'000.–, entièrement versé, divisé en 50 actions de Fr. 1'000.– au porteur (pièce n° 1/a produite par l'Administration fédérale des contributions [AFC]). Après de multiples augmentations de capital,

le capital action de dite société atteignit en date du 8 janvier 1988 le montant de Fr. 2'048'000.–, entièrement libéré, divisé en 2048 actions de Fr. 1'000.– au porteur (pièce n° 1/g de l'AFC). Cette société fut dissoute par décision de l'assemblée générale du 31 août 2004 et se trouve actuellement en liquidation sous la raison sociale « X en liquidation » (extrait du registre du commerce du canton de A du ...).

B.– Lors du contrôle périodique des comptes annuels de cette société, l'AFC requit de cette dernière, par courrier du 29 septembre 2000, qu'elle produise divers documents et renseignements complémentaires portant notamment sur sa participation à la société B, sise à C, Italie, les prêts et intérêts dus comptabilisés à l'actif de ses bilans au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002, ainsi que sur le compte « créancier postposé » au passif des bilans précités. Par lettres des 6 novembre et 18 novembre 2000, la société concernée fournit l'entier des documents ainsi requis et produisit encore deux déclarations de créanciers datées des 25 juillet 1991 et 30 août 1996. Selon ces déclarations, l'actionnaire de la société X, E, demandait à la société de débiter son compte « créancier », valeur au 1^{er} janvier 1996, du montant des intérêts dus par B au 31 décembre 1995, soit d'un montant de Fr. 1'858'764.90, tout en confirmant sa déclaration de postposition du 25 juillet 2001 pour le solde du compte « créancier » en sa faveur de Fr. 817'850.25.

C.– Après analyse des documents ainsi produits, l'AFC sollicita de la société X par courrier du 26 janvier 2001, qu'elle produise divers renseignements complémentaires portant sur les participations de la société B et qu'elle annonce le versement supplémentaire de Fr. 1'858'764.90 comme devant être soumis au droit de timbre d'émission de 2% au sens des art. 5 al. 2 let. a et 8 al. 1 let. b de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT ; RS 641.10 ; voir version de l'art. 8 al. 1 en vigueur à cette époque selon la loi fédérale du 24 mars 1995 [RO 1995 1459]) pour un montant d'impôt de Fr. 37'175.30 au moyen du formulaire n° 4. Après divers échanges de correspondances entre l'administration fiscale et la société intéressée, celle-ci produisit les comptes annuels des exercices 1995 à 1999 des sociétés concernées (F, G et H, à I). Elle contesta enfin, par courrier du 28 juin 2001, l'analyse de l'AFC, selon laquelle la reprise des intérêts dus par la société B à X par l'actionnaire-créancier, E, représentait un versement supplémentaire au sens des dispositions précitées, tout en sollicitant, si la perception de l'impôt à ce titre devait être confirmée, de bénéficier d'une remise de droits au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 3 décembre 1973 sur les droits de timbre (OT ; RS 641.101). L'AFC confirma, par lettre du 23 juillet 2001, sa première analyse, expliquant notamment que l'actionnaire avait abandonné une partie de sa créance en reprenant une perte latente et qu'un abandon de créance constituait toujours un versement supplémentaire soumis à l'impôt.

D.– La société X n'ayant toujours pas remis à l'AFC le formulaire n° 4 dûment rempli, dite autorité lui accorda, par correspondance du 24 août 2001, un dernier délai de quinze jours pour y procéder et pour s'acquitter du montant de l'impôt dû à hauteur de Fr. 37'175.30. Elle indiqua également que le décompte des intérêts moratoires lui serait adressé ultérieurement à réception du versement. Par courrier du 5 septembre 2001, X contesta une nouvelle fois l'analyse de l'AFC et la reprise fiscale, expliquant que la reprise par son actionnaire des intérêts qui lui

étaient dus par B ne pouvait pas constituer un abandon de créance, mais au plus une reprise de dette non soumise au droit de timbre. Elle requit enfin, une nouvelle fois, d'être mise au bénéfice des art. 12 LT et 17 OT. S'ensuivirent des échanges de courriers entre les parties aux termes desquels chacune maintenait sa position. La société X ne s'étant toujours pas acquittée du montant d'impôt réclamé, l'AFC confirma ses prétentions une dernière fois par correspondance du 16 janvier 2002 et invita la société à régulariser le montant ainsi réclamé dans les quinze jours. A cette même date, lors d'un entretien téléphonique, le conseil de la société, Me J, et un collaborateur de l'AFC discutèrent des possibilités d'assainissement de la société.

E.– En l'absence de versement du montant de la reprise fiscale dans les délais impartis, l'AFC fit notifier à la société concernée par l'Office des poursuites et faillites K un commandement de payer portant sur un montant d'impôt de Fr. 37'175.30, intérêts moratoires à 5% dès le 1^{er} janvier 1997 en sus, en date du 18 mars 2002, auquel elle fit opposition totale. Concomitamment, la société X sollicita qu'une décision formelle soit rendue. Par décision rendue le 10 mars 2003, l'AFC confirma le montant d'impôt réclamé de Fr. 37'175.30 au titre de droits de timbre d'émission, ainsi que les intérêts moratoires courant dès le 1^{er} janvier 1997 et les frais de poursuite s'élevant à Fr. 106.90, tout en rejetant la demande de remise d'impôt au sens de l'art. 12 LT. A l'encontre de cette décision, la société X déposa une réclamation par écritures du 9 avril 2003, laquelle fut rejetée par décision sur réclamation du 12 mars 2004. Celle-ci confirma ainsi la reprise fiscale de Fr. 37'175.30, précisant toutefois que les intérêts moratoires étaient dus depuis le 1^{er} février 1996 à un taux de 6% puis de 5% dès le 1^{er} janvier 1997.

F.– Par mémoire du 29 avril 2004, X désormais X en liquidation (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). A l'appui de son recours, la recourante explique que la reprise par son actionnaire des intérêts que la société B lui devait l'a été en diminution de la créance de ce dernier à l'encontre de la recourante, laquelle s'élevait avant la reprise à Fr. 2'676'615.15, puis, après la reprise, à Fr. 817'850.25 et qu'il n'existe dès lors aucun versement supplémentaire au sens de l'art. 5 al. 2 let. a LT. Elle fait valoir qu'il existe bien une cession de créance entre elle et son actionnaire, dont la prétendue nullité invoquée par l'administration fiscale pour vice de forme ne saurait avoir d'incidence en l'occurrence. Enfin, contrairement aux allégations de l'AFC, la société B ne se trouvait pas en surendettement au moment de la cession ; il ne saurait dès lors être question de considérer que l'actionnaire concerné a abandonné partie de sa créance pour prendre en charge une perte latente.

G.– Par réponse du 13 juillet 2004, l'AFC a conclu, avec suite de frais, au rejet du présent recours.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.- a) Aux termes de l'art. 39a LT en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC concernant les droits de timbre fédéraux peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans, dans les trente jours qui suivent leur notification. Conformément à l'art. 22a let. a PA, les délais fixés par la loi ne courent pas du 7^{ème} jour avant Pâques au 7^{ème} jour après Pâques inclusivement. En l'occurrence, le recours contre la décision de l'AFC du 12 mars 2004 a été adressé à la Commission de céans le 29 avril 2004 (date du timbre postal), soit dans le délai prescrit par l'art. 39a LT compte tenu des fêtes précitées. Un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit en outre pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

b) Il sied enfin de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85).

En l'occurrence, la recourante conteste à l'appui de son recours la reprise fiscale résultant du prélèvement du droit de timbre d'émission de 2% sur la réduction de la créance de son actionnaire E, alléguant l'existence d'une cession de créance valable et d'une compensation, ainsi que le mode de calcul utilisé par l'AFC. Elle ne revient toutefois pas sur sa demande d'une remise du droit de timbre au sens de l'art. 12 LT déposée en cours de procédure par-devant l'AFC. Ce dernier point n'ayant au surplus pas été examiné par l'autorité inférieure dans le cadre de la décision entreprise, considérant que la remise ne pourra être traitée qu'une fois que la décision de perception sera entrée en force, il n'en sera pas question par la suite. Aussi seuls les points en relation avec le bien-fondé de la perception du droit de timbre d'émission sur la réduction de créance précitée, ainsi qu'avec le mode de calcul de l'impôt seront examinés ci-après.

2.- Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA ; cf. toutefois, art. 2 al. 1 PA). Dans ce cadre, selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 62 424 consid. 2b ; décision de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb). Il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une

obligation en sa faveur, le défaut de preuve étant au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (décision de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b ; Pierre Moor, Droit administratif, 2^{ème} éd., Berne 2002, Vol. II, p. 258 ss, 263 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021) ;

3.- a) La Confédération perçoit un droit de timbre d'émission notamment sur la création, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation sous la forme d'actions de sociétés anonymes et de sociétés en commandite par actions suisses, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée suisses, de parts sociales de sociétés coopératives suisses, de bons de jouissance de sociétés suisses ou encore de bons de participation de sociétés suisses ou d'entreprises commerciales suisses ayant un statut de droit public (art. 5 al. 1 let. a LT). Sont notamment assimilés à la création de droits de participation au sens de la disposition qui précède les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative (art. 5 al. 2 let. a LT). Il en va ainsi des apports à fonds perdu, des renonciations à des créances (ou abandons de créances) de la part des actionnaires, des agios acquittés par la société, plus généralement des apports de biens évalués en dessous de leur valeur réelle (apports dissimulés) (voir décisions de la Commission de céans du 28 juin 2005, en la cause A. AG [CRC 2004-068], consid. 2a [à publier prochainement dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] sous JAAC 69.125] ; voir également, décisions de la Commission de céans du 9 novembre 2004, en la cause M. [CRC 2003-169] et du 13 avril 2000, en la cause I. SA [CRC 1998-093] ; voir enfin Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, A/Bâle/Munich, 2^{ème} éd., 2002, p. 273, n. 8 ; Georges Wilhelm, Les versements supplémentaires des actionnaires et le droit de timbre fédéral d'émission, Note sur l'ATF C. SA du 30 janvier 1987, in Archives 56 548).

b) Comme on l'a rappelé, l'abandon de créance d'un actionnaire vis-à-vis de la société au sens de l'art. 115 CO représente, du point de vue fiscal, un versement supplémentaire (arrêt du Tribunal fédéral du 8 juillet 2005, en la cause M. AG [2A.716/2004], consid. 2.1 ; Oberson, op. cit., p. 271 ; Remigius Kaufmann, Die steuerliche Behandlung des Schuldnerlasses, Berne 1986, n. marg. 406, p. 184 ; Ernst Käzlig, Steuerbarer Ertrag und steuerfreie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften, in Archives 39 83 ; voir aussi Conrad Stockar/Hanspeter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II: Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, vol. 1, n° 2, 13 et 21 ad art. 5 al. 2 let. a LT ; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3^{ème} éd., Therwil/Bâle 1993, ch. 5.12 al. 1, p. 23). Les versements des actionnaires ou des associés qui – du moins sur le plan économique – reposent sur une contre-prestation de la société ne sont en revanche pas soumis au droit d'émission (arrêt précité du 8 juillet 2005, consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 1987, in Archives 56 141 [Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1989 p. 113 ss. consid. 2]). Il convient enfin de rappeler que seuls les versements supplémentaires d'une personne intéressée dans une société tombent sous le coup du droit de timbre d'émission ; en

revanche, ceux venant de tiers (même proches) ne sont pas soumis à l'obligation fiscale découlant de l'art. 5 al. 2 let. a LT – sous réserve de l'évasion fiscale (décision de la Commission de recours du 28 juin 2005, en la cause A. AG [CRC 2004-068], consid. 3c/aa à cc [prochainement in JAAC 69.125] ; voir aussi, Oberson, op. cit., p. 271 et références citées).

c) La créance fiscale prend naissance lors du versement en cas de versements supplémentaires au sens de ce qui précède (art. 7 al 1 let. e LT). Le droit d'émission échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 11 let. c LT). Le droit de timbre d'émission s'élevait à 2% pour les transactions effectuées dès le 1^{er} janvier 1996 jusqu'au 31 mars 1998 et, pour les transactions effectuées depuis lors, à 1%. Il est prélevé, en cas de versements supplémentaires, sur le montant du versement (voir l'ancienne version de l'art. 8 al. 1 let. b aLT applicable au moment des faits [RO 1995 1459] ; art. 8 al. 1 let. b LT selon sa nouvelle teneur selon la loi fédérale du 10 octobre 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1^{er} avril 1998 [RO 1998 669, 677 ; FF 1997 II 1058]).

4.– a) En vertu de l'art. 27 LT, sont applicables pour la fixation des droits, les clauses réelles des documents ou des actes juridiques. Il est conforme au caractère formel des droits de timbre que la forme juridique donnée à l'opération soit décisive et non pas le but économique poursuivi par les intéressés (arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2001, in Archives 71 314, 321 consid. 4b). L'Administration fédérale ne saurait se laisser guider pour ce motif par une vision économique des opérations, à l'exception toutefois des cas dans lesquels la loi utilise elle-même des notions à contenu économique telles que celle de « manteau d'actions » décrite par l'art. 5 al. 2 let. b LT ou celle de « concentration équivalant économiquement à une fusion » (arrêt du Tribunal fédéral du 5 mars 2002, in Revue fiscale 2002 p. 579 consid. 2.2 ; arrêt du 5 février 1996 in Archives 65 666 consid. 3a).

b) Il s'impose dès lors dans le cadre d'une éventuelle cession de créance d'examiner, dans un premier temps, la question sous l'angle du droit civil, puis, dans un second temps, d'en tirer les conséquences sous l'angle du droit fiscal du droit de timbre.

aa) Au sens du droit privé suisse, le créancier peut céder son droit à un tiers sans le consentement du débiteur, à moins que la cession n'en soit interdite par la loi, la convention ou la nature de l'affaire (art. 164 al. 1 CO). La cession, volontaire ou contractuelle, constitue un acte de disposition bilatéral qui repose sur le consentement du cédant et du cessionnaire, c'est-à-dire sur la manifestation réciproque et concordante des volontés des deux parties. Le consentement du cessionnaire, n'étant soumis à aucune forme particulière, interviendra souvent par acte concluant (art. 1 al. 2 CO), par exemple par l'acceptation du titre contenant la déclaration de cession du cédant (Thomas Probst, in Thévenoz/Werro, Code des obligations I art. 1-529, A/Bâle/Munich 2003, ad art. 164 CO, ch. marg. 4 et 48). La cession étant ainsi en réalité un contrat de cession de créance, il doit notamment respecter la forme écrite, sous réserve de règles particulières exigeant le respect d'une forme spéciale (art. 165 al. 1 CO ; art. 174 CO ; Pierre Engel, Traité des obligations en droit suisse, 2^{ème} éd., Berne 1997, p. 873 et références citées ;

Probst, op. cit., ad art. 164 CO, ch. marg. 48 et ad art. 165 CO, ch. marg. 1 s.). La forme écrite doit couvrir tous les points objectivement et subjectivement essentiels de la cession : identité des personnes directement concernées (cédant, cessionnaire et débiteur cédé) et volonté du cédant de céder une créance déterminée ou à tout le moins déterminable (arrêt du Tribunal fédéral du 10 novembre 2005, en la cause A. [4C.280/2005], consid. 3.2.1 ; voir aussi Probst, op. cit., ad art. 165 CO, ch. marg. 2 et 5 s.). Selon l'opinion dominante, toutefois, il est admis que seule la signature du cédant est nécessaire pour qu'une cession soit valable, le cessionnaire pouvant donner son accord, comme on vient de le rappeler, sans respecter de forme particulière, soit par acte concluant. Il importe enfin de réserver le cas de la promesse de céder une créance (*pactum de cedendo*), laquelle n'est soumise à aucune forme particulière. En cas d'irrespect des prescriptions formelles précitées, la cession doit être déclarée nulle pour vice de forme. Une telle cession viciée est donc nulle et sans effet (voir notamment ATF 105 II 84 s. ; Peter Gauch/Walter R. Schluép/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 8^{ème} éd., Zurich/Bâle/A 2003, Vol. II, n° 3616 et autres références citées). Il en résulte que, sous l'angle du droit privé, la créance n'a pas été transférée dans le patrimoine du cessionnaire et celui-ci devra restituer au cédant le titre de la créance déjà reçu selon les règles de l'enrichissement illégitime (Probst, op. cit., ad art. 165 CO, ch. marg. 10 et références citées). La conversion d'une cession nulle en un mandat d'encaissement – lequel n'est soumis à aucune forme particulière – peut entrer en ligne de compte si cette interprétation correspond bien à la volonté des parties (Probst, op. cit., ad art. 165 CO, ch. marg. 12). En revanche, on ne saurait convertir une cession nulle pour vice de forme en un *pactum de cedendo* (voir Probst, op. cit., ad art. 165 CO, ch. marg. 12 et renvois). Dans ce cadre, s'il est vrai qu'il n'est en principe pas contraire aux règles de la bonne foi d'invoquer un vice de forme, tel peut parfois être le cas dans certaines circonstances, notamment lorsque les deux parties ont librement exécuté le contrat en cause (arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2001, en la cause Z. [4C.225/2001], consid. 2a ; ATF 116 II 702 consid. 3b, 112 II 111 consid. 3, 104 II 101 s. ; Gauch/Schluép/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 8^{ème} éd., Zurich/Bâle/A 2003, Vol. I, n° 550). Dans une telle situation, le vice ne peut plus être invoqué entre parties et le contrat doit être considéré comme s'il était valable (ATF 98 II 316).

bb) Cela étant, en présence d'un élément d'extranéité, comme en l'occurrence, au vu de la domiciliation en Italie du prétendu cessionnaire et du débiteur cédé, il s'impose de déterminer quel est le droit applicable à la cession de créance litigieuse.

A teneur de l'art. 145 al. 1 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP ; RS 291), la cession contractuelle des créances est régie par le droit choisi par les parties ou, à défaut, par le droit applicable à la créance cédée. Le droit ainsi applicable à la créance cédée régit notamment la cessibilité de la créance, le point de savoir si la cession est de nature abstraite ou causale, la validité du contrat de cession, la manière dont le débiteur cédé doit être averti, le moment du transfert de la créance au cessionnaire ou encore les effets de la cession (Bernard Dutoit, Commentaire de la loi fédérale du 19 décembre 1987, 3^{ème} éd., Bâle/A/Munich 2001, p. 468). La forme de la cession est cependant exclusivement régie par le droit applicable au contrat de cession (art. 145 al. 3 LDIP ; ATF 121 III 348 consid. 4b/bb ;

voir aussi Dutoit, op. cit., p. 468). Enfin, les questions concernant exclusivement les relations entre cédant et cessionnaire sont régies par le droit applicable au rapport juridique à la base de la cession (art. 145 al. 4 LDIP).

cc) Enfin, à teneur de l'art. 120 al. 1 CO, lorsque deux personnes sont débitrices l'une envers l'autre de sommes d'argent ou d'autres prestations de même espèce, chacune des parties peut compenser sa dette avec sa créance si les deux dettes sont exigibles. La compensation permet ainsi d'éteindre deux obligations de même espèce existant réciproquement entre deux personnes (Probst, op. cit., ad art. 120 CO, ch. marg. 1). La compensation exige notamment, entre autres conditions, un rapport de réciprocité entre deux personnes qui sont débitrices l'une envers l'autre, ce rapport devant exister au moment où la compensation est invoquée, mais pas nécessairement dès la naissance des prétentions en cause. En dehors de ce rapport de réciprocité, la compensation est exclue. Ainsi, le débiteur ne peut compenser en invoquant la prétention d'un tiers contre son créancier (compensation *ex jure tertii*), ni même sa propre créance contre un tiers. Seul le critère juridique est relevant pour juger de l'existence ou non du rapport de réciprocité, à l'exclusion d'autres critères comme celui de l'unité économique (Probst, op. cit., ad art. 120 CO, ch. marg. 5 et 6 et références citées). Il sera dès lors en règle générale admis qu'une société compense avec une créance de sa succursale, mais non une société mère avec une créance de sa filiale (ATF 63 III 387 consid. 3 ; Probst, op. cit., ad art. 120 CO, ch. marg. 7 ; voir aussi Engel, op. cit., p. 671). Il ne sera en revanche pas possible de compenser la créance d'une société anonyme à actionnaire unique avec une créance contre ce dernier, sous réserve d'un éventuel abus de droit à opposer, par exemple, la personnalité juridique de la société (voir ATF 85 II 111 ; Probst, op. cit., ad art. 120 CO, ch. marg. 7 ; Engel, op. cit., p. 672).

5.- a) En l'espèce, la recourante invoque le fait qu'elle a cédé la créance d'intérêts qu'elle possédait à l'encontre de la société italienne B à son actionnaire, domicilié en Italie, ce qui lui aurait permis de compenser partie de la créance de ce dernier. L'autorité fiscale, estime, pour sa part, que la cession est nulle pour vice de forme, au vu de l'absence d'un document écrit satisfaisant les conditions posées par l'art. 165 al. 1 CO, et donc sans effet. De ce fait, l'AFC considère que la réduction de la créance de l'actionnaire E vis-à-vis de la recourante telle qu'elle résulte de la comptabilité de cette dernière l'a été sans contre-prestation équivalente. Aussi estime-t-elle que la réduction de la créance de l'actionnaire ne peut résulter que d'un abandon de créance, lequel doit être assimilé à un versement supplémentaire au sens de l'art. 5 al. 2 let. a LT dûment soumis à l'impôt.

b) aa) Au vu des éléments en possession de la Commission de céans, il est vrai que la cession de créance invoquée, si elle doit être régie par le droit suisse, serait nulle, aucun document écrit suffisant n'ayant été produit par la recourante à ce titre. En effet, la seule déclaration signée du cessionnaire, E, du 30 août 1996, selon laquelle il demande à la recourante de bien vouloir débiter son compte créancier, valeur 1^{er} janvier 1996, du montant des intérêts dus par la société italienne B au 31 décembre 1995, s'élevant à Fr. 1'858'764.90 (produite sous pièce n° 4a de l'AFC) ne contient pas tous les éléments objectivement et subjectivement essentiels à

une cession de créance et ne comporte même pas la signature du cédant, à savoir de la société recourante. La volonté réciproque nécessaire à toute contrat de cession ne découle clairement pas d'un tel document, ce dernier ne faisant qu'attester de la réduction de la créance que possède, respectivement que possédait à cette époque l'actionnaire italien à l'encontre de la recourante. En outre, les bilans et autres documents comptables ne permettent pas plus d'attester l'existence d'une cession de créance. S'ils permettent de constater que la créance d'intérêts à l'encontre de la société italienne d'un montant de Fr. 1'8558'764.90 n'apparaît plus à l'actif du bilan de la recourante au 31 décembre 1996 et que la créance de l'actionnaire a été réduite du même montant à la même date (au passif du même bilan), ils ne permettent pas d'en expliquer les motifs et les fondements juridiques (voir notamment pièces n° 2b produites par l'AFC). En l'absence d'une cession, on peut toutefois se poser la question de l'existence d'un éventuel mandat d'encaissement, lequel n'est pas soumis à la condition du respect d'une forme spéciale au contraire de la cession de créance. Tel n'apparaît pas avoir été la volonté des parties, la recourante se prévalant d'ailleurs uniquement de l'existence d'une cession de créance, respectivement d'une promesse de céder une telle créance. Si tel était le cas, une telle promesse serait insuffisante en soi pour permettre la compensation de la créance de l'actionnaire, étant en effet rappelé que, dans une telle situation, la créance n'a pas encore été transférée dans le patrimoine du cessionnaire et que dès lors la condition d'identité et de réciprocité entre le créancier et le débiteur nécessaire à la compensation au sens de l'art. 120 CO ne serait pas réalisée (voir consid. 4b/cc ci-dessus). En conséquence de ce qui précède, selon le droit suisse, il conviendrait de considérer que la cession est restée sans effet faute de respecter les formes posées par l'art. 165 CO et que la compensation telle qu'invoquée entre la créance de la société recourante et la créance de l'actionnaire vis-à-vis de celle-ci n'a pu avoir lieu, dans la mesure où il manque une des conditions fondamentales, à savoir l'identité et la réciprocité des sujets des prétentions concernées. Dans la mesure où la forme juridique choisie par les parties doit l'emporter en principe sur les buts économiques poursuivis en réalité, il s'imposerait de tenir compte de la nullité de la cession de créance. Cela aurait pour conséquence, sous l'angle fiscal, de considérer la réduction de la créance de l'actionnaire italien de la recourante comme étant sans contre-prestation. Toutefois, dans ce cadre, la recourante estime que la cession doit être prise en compte comme si elle était valable dans la mesure où les parties l'ont librement exécutée et dans la mesure où les parties ne seraient pas à même d'invoquer un vice de forme sous peine de commettre un abus de droit (voir consid. 4b/aa *in fine*). Dans une telle situation, il est vrai que, malgré le vice de forme affectant la cession comme telle, il s'agirait de considérer qu'il existe une contrepartie à la prestation de l'actionnaire italien en faveur de la société recourante, la cession devant être prise en considération comme si elle était valable, et que les conditions de la compensation sont réunies. Cette hypothèse n'est toutefois pas vérifiée dans les faits, la recourante n'ayant pas été en mesure d'attester au moyen de preuves probantes l'existence d'une quelconque cession entre l'actionnaire E et elle-même ou encore, de manière plus large, qu'il existait bien une prétention de la société suisse à l'encontre de son actionnaire permettant la compensation invoquée. Comme on l'a vu, en effet, il ne suffit pas, pour en attester, que la créance de la société recourante vis-à-vis de la société italienne ne se retrouve plus dans ses livres de comptabilité. Enfin, aucun élément au dossier ne permet de penser que l'actionnaire ait pu devenir titulaire d'une autre façon de la créance en cause, notamment par une reprise de la

dette de la société italienne, permettant aussi aux parties de faire valoir la compensation. Dans cette mesure, il s'impose de tenir compte de l'absence de toute cession de créance dûment prouvée. Il en résulte, sous l'angle fiscal, que la réduction de la créance de l'actionnaire italien de la recourante l'a été sans contre-prestation et doit dès lors être qualifiée de versement supplémentaire au sens de l'art. 5 al. 2 let. a LT. Il ne peut en effet s'agir que d'un abandon de créance devant être soumis à l'impôt au sens de la disposition qui précède. Il convient de préciser au demeurant qu'il appartenait à la recourante d'apporter la preuve de l'existence d'une cession de créance valable, ce qu'elle n'a pas été à même de faire. Elle doit dès lors en supporter les conséquences.

bb) Cela étant, la question se pose de savoir s'il convient de n'examiner la validité de la cession de créance que sous l'angle du droit suisse. En effet, en présence d'un élément d'extranéité comme la domiciliation de l'actionnaire créancier et de la société débitrice en Italie, il s'impose de déterminer quel est le droit applicable aux relations juridiques que les trois parties concernées ont noué, respectivement ont pu nouer entre elles. Cette question est d'importance si l'on considère que le droit italien ayant éventuellement vocation à s'appliquer n'exige pas le respect de la forme écrite dans le cadre d'une cession, ce qui apparaît être le cas en l'occurrence si l'on se réfère aux art. 1260 ss du Code civil italien du 16 mars 1942 (Codice Civile Italiano del 16 marzo 1942). A cet égard, si l'on suit l'art. 145 al. 1 LDIP, à défaut d'élection de droit, le droit applicable à la cession contractuelle est celui qui est également applicable à la créance cédée. Or, sur ce point, les éléments au dossier ne permettent pas de répondre avec précision, dans la mesure où la créance d'intérêts qui devait être cédée résulte des relations juridiques existantes, respectivement ayant existé entre la société recourante et la société italienne. Selon les quelques informations au dossier sur ce point, il pourrait s'agir d'un prêt de la société suisse à la société italienne. Selon l'art. 117 al. 1 et 2 LDIP, le contrat de prêt sera en principe régi, sous réserve d'une élection de droit et pour autant que le prêt ait été conclu après l'entrée en vigueur de la LDIP au 1^{er} janvier 1989, par le droit de l'Etat dans lequel la partie qui doit fournir la prestation caractéristique a sa résidence habituelle ou son établissement, si le contrat est conclu dans l'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale, soit en l'espèce par le droit suisse (voir notamment sur cette question, arrêt du Tribunal fédéral du 20 juin 2005, en la cause I. Sàrl [2A.355/2004], consid. 3.3 et références citées [Revue fiscale 2005/12 p. 963 s.]). En effet, la prestation caractéristique doit être considérée comme étant celle du prêteur, c'est-à-dire la société recourante sise en Suisse (voir notamment dans ce cadre, Dutoit, op. cit., p. 353, ch. 12 et références citées). Aussi, même sous cet angle, la cession de créance devrait-elle être régie par le droit suisse. Il convient dès lors pour les mêmes raisons que précitées (consid. 5b/aa *in fine*) de considérer que la réduction de la créance litigieuse a eu lieu sans contre-prestation équivalente et doit être assimilée à un versement supplémentaire de la part de l'actionnaire à la société recourante soumis à l'impôt au sens de l'art. 5 al. 2 let. a LT.

cc) Enfin, les divers autres moyens en relation avec le surendettement de la société italienne et l'absence de valeur des prétentions en cause invoqués par la recourante ne permettent pas de statuer différemment. En effet, contrairement à ce qui a été soutenu en cours de procédure par l'administration fiscale, la société italienne au moment des faits ne se trouvait effectivement

pas, selon toute vraisemblance, dans une situation de surendettement, dans la mesure où elle possédait encore, à l'époque des faits, des actifs importants lui permettant de couvrir les éventuelles pertes comptabilisées (voir pièces n° 15/a/dd produites par l'AFC). Il en résulte dès lors que la créance que possédait la société recourante à l'encontre de cette dernière ne pouvait être considérée comme sans valeur. Le constat selon lequel la société recourante aurait été également au moment des faits litigieux, courant 1996, sans valeur ne peut pas non plus être retenu. Ainsi, contrairement à ce qu'allègue la recourante, la créance de l'actionnaire E doit être considérée comme ayant encore une certaine valeur, même s'il est vrai que la société rencontrait déjà quelques difficultés ayant contraint ce dernier à postposer l'entier de ces créances qu'il disposait à l'encontre de la recourante depuis le 25 juillet 1991 déjà (pièce n° 4b produite par l'AFC). Aussi le raisonnement tenu par la recourante quant à l'échange de prestations sans valeur ne donnant pas lieu à versement supplémentaire ni donc à perception du droit de timbre d'émission ne saurait-il être retenu. Enfin, la Commission de céans constate que l'ensemble de ces considérations ne modifient en rien les vices touchant le contrat de cession, ce dernier n'ayant pas respecté les conditions posées par le droit suisse ayant seul vocation à s'appliquer en l'occurrence et n'ayant pu être prouvé. Quant au mode de calcul contesté par la recourante dans ce contexte, la Commission de céans ne peut que confirmer le calcul opéré par l'autorité inférieure. Celle-ci a en effet, conformément à l'art. 8 al. 1 let. b LT, pris pour base de calcul le montant du versement supplémentaire, soit l'abandon de créance y assimilé. Il est vrai que les choses et les droits doivent être estimés à leur vénale au moment de l'apport (art. 8 al. 3 LT). Tel a bien été le cas, si l'on considère qu'au moment des faits en 1996 la créance que possédait encore l'actionnaire à l'encontre de la société recourante correspondait encore à tout le moins à sa valeur nominale. Il n'existe aucun élément au dossier permettant de considérer que cette créance doit être dévaluée à telle point qu'elle serait nulle. A nouveau, sous cet angle, la recourante n'apporte pas les éléments de preuve suffisants et doit en supporter les conséquences.

6.- Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de l'AFC du 12 mars 2004 confirmée. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être mis à la charge de la recourante. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 LPA et art. 1 et ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnité en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

La Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X en liquidation est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 12 mars 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.-, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.-.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 lit. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto