



CRC 2004-065

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 4 juillet 2005**

en la cause

**X. SA en liquidation concordataire**, ..., recourante, représentée par ...,

contre

**L'Administration fédérale des contributions**, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;  
diminution de la contre-prestation ; cession de créances

---

### **I. En fait :**

A.– « X. SA » est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) ayant pour but la prise, l'administration et la gestion de participations à toutes entreprises, notamment dans le domaine de la construction, ainsi que l'octroi de prêts (extrait du registre du commerce du canton de A. du 24 avril 2005). Elle fut immatriculée auprès du registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) du 1<sup>er</sup> janvier 1995 jusqu'au 30

septembre 1997. Elle fut, à sa demande, autorisée à établir les décomptes concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) selon les contre-prestations reçues dès le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

B.– Suite à des difficultés d'ordre économique et financier, un sursis concordataire de quatre mois fut accordé à la société précitée en date du 28 mai 1997, lequel fut par la suite prolongé à plusieurs reprises, soit par deux mois, six mois, et, enfin, par trois mois. Par décision du 27 mai 1998, le Président du Tribunal civil de l'arrondissement de B. autorisa X. SA à céder à la société Y. SA une partie de sa créance de Fr. 7'000'000.– qu'elle disposait à l'encontre de la société Z. SA, ceci à hauteur de Fr. 1'500'000.–, pour un prix s'élevant à Fr. 250'000.– (convention non datée entre X. SA et Y. SA, sous pièce n° 2 de l'AFC et décision du Président du Tribunal civil de l'arrondissement de B. du 27 mai 1998, sous pièce n° 3 de l'AFC). Par une nouvelle convention conclue avec la société V. Sàrl le 15 février 1999, X. SA céda plusieurs créances qu'elle possédait à l'encontre des sociétés Z. SA, W. SA et T. SA s'élevant à un montant total de Fr. 8'136'463.– pour un prix de Fr. 835'000.– (convention produite sous pièce n° 4 de l'AFC). Cette cession fut également autorisée par le Président du Tribunal civil de l'arrondissement de B. par décision du 28 juin 1999, lequel homologua également le concordat par abandon d'actifs présenté par la société intéressée (décision produite sous pièce n° 5 de l'AFC).

C.– Après avoir eu connaissance de la cession du 15 février 1999 par le commissaire au sursis, Me S., l'AFC établit le décompte complémentaire n° (...) du 19 juillet 1999 (et non du 14 juillet 1997 comme indiqué par erreur dans la décision entreprise, en page 2 ; pièce n° 1 de l'AFC) fixant le montant de l'impôt dû au titre de la TVA à Fr. 50'000.–, intérêts moratoires en sus dès le 30 septembre 1999 (échéance moyenne) pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 2<sup>ème</sup> trimestre 1997. L'AFC indiqua à cet égard avoir procédé à une évaluation du chiffre d'affaires pouvant avoir été réalisé par l'entreprise X. SA, lequel n'aurait pas encore été annoncé vu l'établissement des décomptes selon les encaissements. Elle attira enfin l'attention de la société précitée sur le fait que l'administration fiscale restait disposée à effectuer un nouvel examen du cas dès réception des bilans et comptes de pertes et profits pour toute la période TVA, ainsi que du résultat du recouvrement des créances cédées selon la convention en cause du 15 février 1999.

D.– La société X. SA, désormais en liquidation concordataire, contesta la reprise d'impôt découlant du décompte complémentaire précité, précisant notamment, à l'appui de sa correspondance du 2 avril 2001, que l'opération d'achat de créances constituait une opération « exclue du champ de l'impôt » au sens de l'art. 18 ch. 19 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) et qu'elle n'était plus assujettie à la TVA suite à sa radiation du registre des contribuables avec effet au 30 septembre 1997. Par réponse du 16 novembre 2001, l'AFC expliqua que la reprise d'impôt résultant du décompte complémentaire litigieux ne se fondait pas sur l'opération de cession de créances comme telle, mais avait, au contraire, comme objet l'imposition des prestations avales et donc comme base imposable les contre-prestations facturées, lesquelles n'avaient pas encore été encaissées avant la date de l'octroi du sursis concordataire. L'autorité fiscale rappela à cette occasion l'obligation de

tout assujetti autorisé à décompter selon les contre-prestations reçues de déclarer l'état des débiteurs dans le dernier décompte précédant l'octroi du sursis concordataire (pièce n° 12 de l'AFC).

E.– Suite à divers échanges de courriers avec l'administration fiscale, la société X. SA en liquidation concordataire produisit, par courrier du 28 mai 2002, divers documents comptables dont ses comptes au 31 décembre 1995, 1996, 2000 et 2001. Elle remit également une évaluation des actifs au 31 mars 1997 et au 17 avril 1998, ainsi qu'un inventaire du 23 mars 2001. Elle donna par ailleurs quelques explications sur la nature des activités menées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 jusqu'à l'automne 1996, indiquant avoir notamment fourni des prestations de services facturées sous forme de « management fees » aux sociétés filles W. SA, Z. SA, T. SA, R. SA et Q. SA et octroyé des prêts, avec intérêts, à W. SA et à Z. SA (pièce n° 17 de l'AFC). Elle accepta enfin de s'acquitter d'une charge fiscale de Fr. 3'864.15 au titre de la TVA pour les prestations de services effectuées en faveur des sociétés précitées.

F.– Par décision du 1<sup>er</sup> juillet 2003, l'AFC rectifia le montant de l'impôt dû par la société intéressée, lequel s'élevait désormais à Fr. 20'499.–, plus intérêts moratoires dès le 1<sup>er</sup> juin 1999. Elle établit ainsi un avis de crédit n° (...) à la même date portant sur un montant de Fr. 29'501.–. Elle considéra en effet que la TVA devait se calculer sur la valeur nominale des créances cédées, malgré le versement d'un prix de cession inférieur. Elle admit toutefois, s'agissant des prestations fournies aux sociétés R. SA et Q. SA, de calculer la taxe sur la base du dividende perçu dans le cadre de leur faillite. A l'encontre de cette décision, la société X. SA en liquidation concordataire déposa une réclamation le 1<sup>er</sup> septembre 2003, laquelle fut admise partiellement par décision sur réclamation du 25 février 2003 (recte : 25 février 2004). L'autorité fiscale admit en effet la perte totale s'agissant des prestations effectuées en faveur d'une autre société du groupe, P. SA, et établit un nouvel avis de crédit du 25 février 2004 n° (...) pour un montant de Fr. 395.25. Elle expliqua au surplus, s'agissant des créances à l'encontre de W. SA, Z. SA et T. SA, que l'assiette de l'impôt restait le montant nominal correspondant au montant facturé à ces dernières, ceci malgré la cession à un prix inférieur.

G.– Par mémoire du 26 mars 2004, la société X. SA en liquidation concordataire (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre de la décision sur réclamation précitées auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle fait notamment valoir que la différence existant entre le montant nominal des créances cédées et le montant effectivement encaissé n'est pas une réduction de prix, mais une perte, vu les circonstances particulières de l'espèce. Elle prétend ainsi que la TVA ne doit être perçue que sur le montant effectivement versé par les cessionnaires, ceci à concurrence de la part de la créance représentant les prestations de management seules imposables, et non sur l'entier du montant facturé aux destinataires desdites prestations.

Par réponse du 12 mai 2004, l'AFC a conclu au rejet, sous suite de frais, 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) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 2<sup>ème</sup> trimestre 1997, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 25 février 2003 (recte : 2004) et a été dûment notifiée le 26 février 2004. Le délai de recours échéant le samedi 27 mars 2004 et ayant été reporté au premier jour utile, soit le lundi 29 mars 2004 (art. 20 al. 3 PA), le recours interjeté l'a été en temps utile. Un examen préliminaire de ce dernier révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) 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 uniquement, à l'appui de son recours, le fait que l'AFC n'ait pas pris en considération les pertes résultant de l'insolvabilité des sociétés filles W. SA, T. SA et Z. SA, auxquelles elle avait fourni diverses prestations imposables et donc la diminution de la contre-prestation en résultant. A cet égard, elle ne revient pas sur le caractère imposable des prestations de management. Ne contestant que la base d'imposition comme telle des prestations fournies à ces trois sociétés, seule cette question sera examinée par la suite. Il importera également, dans ce contexte, d'examiner la problématique de la cession de créances intervenue entre la recourante et Y. SA, respectivement V. Sàrl en tant qu'opération TVA, d'une part, et en tant que base d'imposition, d'autre part. Il conviendra enfin de se pencher, dans le cas d'espèce, sur la théorie des proches.

2.– a) S'agissant en l'occurrence d'une cession de créances, la question se pose, en premier lieu, de son exonération au sens technique.

A cet égard, il convient de rappeler, à titre liminaire, que l'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt, de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a et du 14 avril 1999, in JAAC 63.93, consid. 4 *in initio* ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 143 s. ; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 448). Ainsi, bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée « liste des opérations exclues du champ de l'impôt », elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e [Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II p. 397] ; Mollard, La TVA suisse ..., op. cit., p. 447 s.).

Selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II p. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997 II p. 751] ; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/aa ; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, in JAAC 64.84 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de céans du 15 août 2000, en la cause P. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc ; Riedo, op. cit., p. 115).

b) Aux termes de l'art. 14 ch. 15 let. a OTVA, sont « exclus du champ de l'impôt » l'octroi et la négociation de crédits, ainsi que la gestion de crédits par celui qui les a octroyés (voir décision de la Commission de céans du 11 janvier 2000, in JAAC 64.80 consid. 4a/aa). Font partie ainsi de la famille des crédits l'octroi d'un prêt, l'octroi d'un crédit sur compte

courant, le crédit hypothécaire, ainsi que les transactions moyennant les cartes de crédit, encore qu'il faudra considérer comme imposables les prestations d'administration effectuées par un centre de calcul centralisé envers l'organisation qui délivre les cartes de crédits (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 151). Sont exempts de l'imposition non seulement les intérêts, mais également toutes les prestations accessoires liées au crédit proprement dit, comme, par exemple, le remboursement des frais, les frais de comptabilisation ou encore l'examen de la sûreté du crédit (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 151). Le crédit ne sera ainsi pas assujéti à la TVA que pour autant qu'il soit considéré comme une prestation indépendante. Il s'impose dès lors de procéder à des délimitations, notamment par rapport aux accords de crédits ou d'intérêts conclus dans le cadre de livraisons ou de prestations de services imposables (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 151 et renvois).

c) aa) L'art. 14 ch. 15 let. c OTVA dispose que les opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances d'argent, chèques et autres effets de commerce, y compris leur négociation sont « exclues du champ de l'impôt ». Sont ainsi comprises également les opérations concernant les créances d'argent (cession ferme de créances), chèques et autres effets de commerce (Instructions à l'usage des assujéttis TVA, version automne 1994, et Instructions 1997 à l'usage des assujéttis TVA [ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. 633 ; voir aussi, Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 36 et 58). Doit en revanche être imposé le recouvrement de créances sur mandat du créancier (les opérations d'encaissement) (voir à ce sujet, Commentaire de l'OTVA du Département fédéral des finances [DFF] [ci-après : Commentaire OTVA], ad art. 14 ch. 15 OTVA, p. 17 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 153). Il s'impose enfin de distinguer les opérations en aval exécutées par la personne procédant au transfert, de telles opérations pouvant quant à elles entrer dans le champ de l'impôt au regard des règles générales (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 58).

bb) S'agissant plus particulièrement de la cession de créances, il convient de distinguer clairement l'affacturage ou « factoring au sens impropre » de la cession ferme de créances ou du « factoring au sens propre » ou encore du « forfaitage ».

Sous l'angle du droit civil, il existe divers contrats en la matière, qui, selon leur contenu, peuvent combiner différents éléments comme la cession, la vente, le mandat, voire le prêt (par exemple, le contrat d'affacturage, cf. Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3e éd., Zurich 2003, ch. 7083). Il s'agit toutefois clairement de distinguer le contrat d'affacturage du forfaitage. L'objet propre du contrat d'affacturage est, pour le client, de procéder à une cession globale de ses créances (y compris futures) au factor qui se charge ainsi de leur gestion (tenue de la comptabilité-clients, rappels, listes d'impayés, etc.), accepte d'assurer leur financement, et même, dans certains cas, assure la garantie d'encaissement (Tercier, op. cit., ch. 7078). Le contenu du contrat peut varier selon les circonstances, mais n'en réalise tous les aspects que si le factor assume en plus le risque, parfois jusqu'à une certaine limite seulement, d'insolvabilité des

débiteurs cédés par une garantie dite de ducroire (« affacturage proprement dit » ; Tercier, op. cit., ch. 7079). Dans le forfaitage, au contraire, le « factor » achète de manière ferme des créances clairement déterminées, en assumant le risque de ducroire, mais également tous les autres risques y relatifs tels que ceux liés au change, sans s'assurer de la gestion proprement dite des créances du client (Tercier, op. cit., ch. 7080). Il s'agit enfin de distinguer les deux formes de cessions précitées d'autres institutions juridiques pouvant produire des effets similaires, comme, par exemple, le mandat d'encaissement (« Inkassomandat »), aux termes duquel le mandataire s'oblige à encaisser – soit pour le compte du mandant, soit pour son propre compte – une créance que le mandant détient contre un tiers débiteur (Thomas Probst, in Luc Thévenoz/Franz Werro (éd.), Commentaire romand du Code des obligations I, Genève/Bâle/Munich 2003, ad art. 164 CO, n. marg. 8 s.).

d) Sous l'angle de la TVA, seules seront « exclues du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 ch. 15 let. c OTVA les cessions fermes de créances (à titre onéreux) sans droit de recours et avec prise en charge complète du risque d'insolvabilité (factoring au sens propre ; voir, sous l'angle de la LTVA, Philip Robinson/Cristina Oberheid, Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, commentaire ad art. 18 ch. 19 LTVA, n. marg. 44 et 45 ; voir aussi, Camenzind/Honauer, op. cit., p. 72). Ainsi, ce qui est déterminant sous l'angle du traitement fiscal est le fait que le cessionnaire prenne en charge le risque de ducroire. La cession étant valable qu'elle ait été notifiée ou non au débiteur cédé au sens de l'art. 167 CO, il n'est à cet égard pas utile de déterminer si la cession comme telle ne possède que des effets internes (sans notification au débiteur cédé) ou externes (avec notification). Dans ce contexte, le cessionnaire acquiert en principe les créances pour un prix inférieur à leur montant nominal et encaisse les versements du débiteur cédé en son nom et pour son propre compte (Robinson/Oberheid, op. cit., ad art. 18 ch. 19 LTVA, n. marg. 44). En revanche, si les créances sont cédées sans que le cessionnaire ne prenne en charge le risque de ducroire (factoring au sens impropre) ou si le tiers ne dispose que du mandat de recouvrer la créance au nom et pour le compte du créancier (fournisseur de la prestation) en fournissant à ce dernier un décompte précis des prestations pour chaque versement opéré (mandat d'encaissement), il existe clairement une prestation de services devant être imposée au titre de la TVA (Robinson/Oberheid, op. cit., ad art. 18 ch. 19 LTVA, n. marg. 44).

3.– Cela étant, il s'agit d'examiner encore les notions, telles qu'elles sont comprises sous l'angle de la TVA, de la contre-prestation (let. a), de proche au sens de l'art. 26 al. 2 3<sup>ème</sup> phrase OTVA (let. b) et enfin de la perte ou diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA (let. c).

a) Dans la mesure où l'on se trouve en présence d'une opération TVA entrant dans le champ de l'impôt, celui-ci se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais,

même si ceux-ci sont facturés séparément (art. 26 al. 1 et al. 2 OTVA ; voir aussi Instructions 1994 et 1997, ch. 295).

La contre-prestation est non seulement la condition de l'existence d'un échange de prestations (« Leistungsaustausch »), mais également, comme on vient de le voir, la base de calcul de l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> avril 2004, en la cause I. SA, in RDAF 2004 II p. 127, consid. 3.2). La contre-prestation est la contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. Elle doit dès lors être en rapport de cause à effet avec la prestation imposable ; il doit exister un lien économique intrinsèque entre la prestation et la contre-prestation (ATF 126 II 451 consid. 6a ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 212). A l'inverse de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA ; RS 6 176 et les modifications ultérieures), l'OTVA se place dans la perspective du destinataire de la prestation imposable, ne s'occupant pas des dépenses supportées par le fournisseur (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 212). Ainsi, pour déterminer la base de calcul de l'impôt et donc l'étendue de la contre-prestation, il faut, comme on vient de le rappeler, se fonder sur tout ce que le destinataire de la prestation dépense pour la livraison ou la prestation de services et non sur ce que le prestataire reçoit (voir aussi, Camenzind/Honauer, op. cit., p. 212). La base de calcul est donc finalement ce que le consommateur (client) s'est obligé ou se déclare prêt à verser pour la prestation reçue, respectivement pour recevoir la prestation en cause (décision de la Commission de céans du 13 février 2001, en la cause S. AG [CRC 2000-067], consid. 4b, confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001 [2A.135/2001]).

b) aa) Selon l'art. 26 al. 2 3<sup>ème</sup> phrase OTVA, en cas de livraison ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Cette disposition – dont la constitutionnalité a été confirmée – peut poser certains problèmes en ce qui concerne la délimitation avec les prestations à soi-même (décision de la Commission de recours du 16 février 2000, in JAAC 64.81 consid. 5c). En premier lieu, il est donc clair que cette disposition ne peut trouver application que lorsque l'on se trouve réellement en présence d'une livraison ou d'une prestation de services, c'est-à-dire lorsqu'il y a un véritable échange de prestations entre l'assujetti et le proche. En effet, dans le cas contraire, soit si l'assujetti fournit une prestation à un proche à titre gratuit, ce sont les dispositions concernant les prestations à soi-même qui entrent en ligne de compte (voir Riedo, op. cit., p. 229).

Dans l'ancien système de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), lorsqu'un assujetti livrait des marchandises à un prix inférieur au prix de revient, on considérait que l'on avait affaire à une livraison uniquement si le bas prix était dicté par une dévalorisation de la marchandise, une situation spéciale du marché ou des circonstances analogues. C'est ce que le Tribunal fédéral qualifiait de ventes-dumping (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> septembre 1999, en la cause C. AG [2A.122/1998], consid. 2b et 2c). En revanche, si le bas prix était dû à des relations étroites existant entre le fournisseur et l'acquéreur ou bien si le prix n'était qu'une simple participation aux frais, l'assujetti devait s'acquitter de l'impôt sur la consommation particulière (l'équivalent des prestations à soi-même de la TVA) sur le tout.



Même si seuls les coûts qui n'étaient pas inclus dans le prix étaient en soi assimilables à une prestation à soi-même (consid. 3b *in fine* de l'arrêt précité), l'ensemble de l'opération était assimilée à une remise sans contre-prestation et donc imposée au titre de la consommation particulière (consid. 2c de l'arrêt précité). L'art. 26 al. 2 3<sup>ème</sup> phrase OTVA met en place un autre régime que celui de l'ICHA. En cas de livraison ou de prestation de services faite à un prix préférentiel, l'opération en question demeure une livraison ou une prestation de services faite à titre onéreux et c'est la contre-prestation qui est ajustée pour qu'elle corresponde à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (principe du prix de pleine concurrence « Dealing at arm's length » ; Commentaire OTVA, ad art. 26 al. 2 OTVA, p. 29). A première vue, cette manière de considérer ces opérations semble plus correcte que celle qui prévalait du temps de l'ICHA. En effet, dès lors qu'une opération est faite à un tiers – même proche – et qu'une contre-prestation – aussi minime soit-elle – est prévue, les conditions des prestations à soi-même ne sont plus réunies (cf. également sur ce point, Brochure Prestations à soi-même n° 610.507-29, novembre 1996, ch. 9). Il paraît donc plus conforme au système de la TVA d'opérer un ajustement au niveau de la valeur de la contre-prestation que d'assimiler tout d'un coup une livraison onéreuse à une prestation à soi-même faite à titre gratuit.

bb) Selon la pratique de l'AFC reconnue par la Commission de recours, sont considérées comme proches les personnes détenant des parts de l'entreprise (par exemple, les actionnaires, coopérateurs, membres de sociétés de personnes), ainsi que les entreprises liées (par exemple, en raison d'une relation étroite, telle que l'appartenance à un groupe, ou en fonction de relations contractuelles, économiques ou personnelles ; décision précitée de la Commission de recours, in JAAC 64.81 consid. 5e ; Instructions 1997, ch. 433b). Il en va de même s'agissant des parents du titulaire de l'entreprise.

cc) La notion de « proche » sous l'angle de la TVA doit être comprise plus largement que celle ressortant du droit de l'impôt anticipé (art. 20 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA ; RS 642.211]) ou de la loi fédérale du 14 décembre 2000 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11). En effet, l'art. 26 al. 2 *in fine* OTVA n'opère aucune distinction, au contraire de l'art. 20 OIA, entre les titulaires de participations et les proches. Elle se distingue également de la notion pouvant résulter du droit des impôts fédéraux directs ou de l'impôt anticipé, dans la mesure où ce qui est déterminant est la relation existante entre le « proche » en question et l'assujetti, ainsi que le fait qu'un avantage soit concédé (décision de la Commission de céans du 22 mai 2001, in JAAC 65.103 consid. 7d ; cf. sous l'angle de la LTVA qui reprend les termes de l'art. 26 al. 3 *in fine* OTVA, Ivo P. Baumgartner, *Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 33 al. 1 et 2 n. marg. 44 et 45 et références citées ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, Berne 2000, ch. 1220, p. 417).

dd) Finalement, il convient d'interpréter de manière correcte la notion juridique imprécise que constituent les termes « la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants ». Etant donné que la TVA est un impôt général ayant comme principal objectif de frapper la consommation finale de dernier stade et eu égard au large pouvoir d'appréciation législatif dont

jouit le Conseil fédéral, la Commission de recours estime que rien ne s'oppose à ce que l'on se fonde sur une véritable « valeur marchande » de l'opération effectuée (cf. Instructions 1997, ch. 295). Demeure, il est vrai, dans cette optique, un problème que l'ancien IChA connaissait déjà en la matière. Faut-il faire la comparaison avec un tiers indépendant de même genre, plus exactement de même stade que l'assujetti redevable de l'impôt ? Ou alors, dans une optique plus rigide, faut-il, dans tous les cas, comparer la situation avec un véritable consommateur final de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence (« Dealing at arm's length » ; cf. Commentaire OTVA, ad art. 26 al. 2 OTVA ; voir aussi l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] du 19 mai 1997, en la cause W. Skripalle, aff. C-63/96, Rec. 1997-5 I p. 2866 ss) ? La réponse, qui serait par exemple importante dans l'hypothèse d'une livraison entre entreprises proches, peut ici demeurer indécise, compte tenu des termes du litige à résoudre. Il suffit de considérer que la comparaison s'étend de toute manière à un consommateur de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence, lorsqu'il s'agit d'une livraison à un proche qui agit comme une personne privée (décisions de la Commission de céans du 22 mai 2001, in JAAC 65.103 consid. 7e/aa et du 16 février 2000, in JAAC 64.81 consid. 5d).

c) aa) Aux termes de l'art. 35 al. 1 OTVA, le décompte doit en principe être établi selon les contre-prestations convenues. Si, toutefois, la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue (diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.) ou si la contre-prestation fait l'objet d'un remboursement (en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.), il est possible de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable, dans le décompte de la période où la diminution de la contre-prestation a été comptabilisée ou le remboursement effectué (art. 35 al. 2 OTVA ; voir aussi l'art. 44 al. 1 et 2 LTVA). Il ressort ainsi de cette dernière disposition que l'AFC ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu et ce dernier est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (voir ATF 126 II 249 consid. 3a ; décisions de la Commission de céans du 1<sup>er</sup> décembre 2004, en la cause C. SA [CRC 2002-077], consid. 3b [prochainement publiée dans la JAAC] ; du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6b ; voir également, décision non entrée en force de la Commission de céans du 22 novembre 2004, en la cause B. SA [CRC 2003-012], consid. 4b). A l'inverse, si la contre-prestation versée par le destinataire est supérieure à la contre-prestation convenue, ce surplus est mis en compte dans le décompte où la contre-prestation a été reçue (art. 35 al. 3 OTVA ; voir notamment, Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 122). Des corrections postérieures doivent parfois ainsi être prises en considération pour la détermination de la contre-prestation effective (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 216 s.). L'AFC peut enfin autoriser l'assujetti qui le demande à calculer l'impôt selon les contre-prestations reçues, dans la mesure où cela simplifie son système comptable. Elle doit alors en fixer les conditions de manière à ce que l'assujetti ne soit ni favorisé ni désavantagé (art. 35 al. 4 OTVA).

En contrepartie de l'art. 35 al. 2 OTVA, l'art. 31 OTVA (voir aussi l'art. 40 LTVA) dispose que si les contre-prestations versées par l'assujetti sont inférieures à celles qui ont été convenues, ou s'il a bénéficié d'un remboursement, l'impôt préalable doit être calculé

uniquement sur la contre-prestation effectivement payée ou être réduit dans le décompte de la période au cours de laquelle la diminution de la contre-prestation est intervenue.

bb) Outre les exemples de diminution de la contre-prestation explicités à l'art. 35 al. 2 OTVA, la doctrine cite encore les états de faits suivant comme constitutifs d'une diminution de la contre-prestation : les ristournes sur le chiffre d'affaires, les primes de fidélité, les rabais en nature, les diminutions sur la base d'accord de garantie ou en raison du dépassement du délai de livraison, les pertes sur débiteurs suite à une poursuite infructueuse, la remise de dette volontaire, la restitution de la prestation suite à l'annulation du contrat pour cause de nullité au sens de l'art. 20 CO ou encore en raison d'un vice de la volonté au sens des art. 21 et 23 s. CO (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 216 ; Michaela Merz, Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, commentaire ad art. 40 LTVA n. marg. 8). Ainsi, la diminution de la contre-prestation peut résulter de dispositions contractuelles, mais également être forcée par un acte externe, comme, par exemple, lors d'une poursuite infructueuse, sauf le cas où le contribuable renoncerait volontairement à ses revendications (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 216). La perte au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA vise ainsi en particulier les pertes sur débiteurs, savoir la diminution de la contre-prestation résultant de l'impossibilité de recouvrer le montant convenu suite à l'insolvabilité ou la faillite du débiteur concerné (arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2004, en la cause T. AG [2A.220/2003], consid. 3.4 ; décision de la Commission de céans du 2 février 1999, in JAAC 64.50 consid. 2 ; voir aussi, Merz, op. cit., ad art. 40 LTVA, n. marg. 16). La perte est ainsi réalisée lorsque le contribuable amortit la créance dans sa comptabilité (arrêt précité du 11 février 2004, consid. 3.4 ; Camenzind/Honauer, op.cit., p. 216).

cc) Dans la doctrine, il a notamment été considéré à juste titre qu'il n'était possible de prendre en considération une perte et donc une diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA que pour autant que la diminution se trouve en relation directe avec la prestation de base. Aussi une perte ne peut-elle être prise en compte du point de vue de la TVA si elle se fonde sur une nouvelle prestation et contre-prestation. Il est donc déterminant de constater que la modification de la contre-prestation et donc de la base de calcul concerne bien la seule prestation de base (décision non encore entrée en force de la Commission de céans, du 3 juin 2005, en la cause E. AG [CRC 2003-085], consid. 2b/cc ; Merz, op. cit., ad art. 40 LTVA, n. marg. 16).

d) En présence d'une cession ferme de créances (consid. 2c/bb et 2d ci-dessus), contrairement à la pratique en vigueur sous le régime de l'ICH A, le cédant ne peut, de manière générale, faire valoir aucune diminution de la contre-prestation, ceci même si, en tenant compte ainsi de l'escompte éventuel, des frais du cessionnaire et, le cas échéant, du risque d'insolvabilité, le prix de la cession est inférieur au montant nominal de la créance cédée. La contre-prestation reste donc le montant nominal de la dette (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 217 et références citées ; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 125 ; v. aussi Instructions 1994 ou 1997, ch. 348 s.). En revanche, si un éventuel recours est exercé par le cessionnaire à l'encontre du cédant, celui-ci pourra entraîner une réduction de prix au sens de la disposition précitée

(Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 125). Les instructions de l'AFC reprennent ce principe, disposant qu'en cas de cession ferme de créances, la contre-prestation comprend, en règle générale, la totalité du montant que, conformément à l'accord contractuel passé avec le fournisseur de prestations (cédant), le client (débiteur cédé) doit payer au tiers (cessionnaire), y compris les suppléments éventuels pour les paiements échelonnés, les intérêts contractuels et les valeurs mises en compte (Instructions 1994 ou 1997, ch. 349). Si le tiers cessionnaire rétrocède finalement, en tout ou partie, une créance au fournisseur de prestations (cédant) pour cause d'insolvabilité manifeste du client (débiteur cédé), il y a annulation de la cession et le fournisseur de prestations peut déduire de son décompte fiscal, à titre de diminution de la contre-prestation, le montant que le client n'a pas payé (Instructions 1997, ch. 349a).

La règle ainsi adoptée trouve sa justification dans le fait que, en tant que preneur de la prestation, le débiteur de la créance cédée paye, à tout le moins reste tenu de payer, le montant nominal de la dette, celle-ci n'étant pas diminuée du simple fait de la cession de créances (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 217). Une diminution de la contre-prestation ne devrait toutefois pas être exclue par principe, une telle diminution pouvant être admise selon les circonstances de l'espèce, notamment si les conditions de l'art. 35 al. 2 OTVA sont remplies s'agissant de la prestation de base.

Il convient enfin de rappeler que le cessionnaire de la créance réalise quant à lui un chiffre d'affaires exclus de l'impôt (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 217 ; voir aussi consid. 2b ci-dessus et Instructions 1997, ch. 350).

4.– En l'espèce, il convient, en premier lieu, vu la complexité de l'état de faits et des relations existantes entre les parties, de déterminer de manière plus précise les liens existants entre les diverses entités en cause (let. a), puis de se pencher sur les prestations litigieuses et donc sur la question de leur base d'imposition (let. b).

a) La Commission de céans constate, à titre liminaire, que la recourante a notamment, au cours de ses années d'activité jusqu'à la fin de l'année 1996, alloué des prêts avec intérêts à deux de ses sociétés filles, W. SA et Z. SA, et fourni à ces dernières, de même qu'à la société T. SA, des prestations de services de management. Les contre-prestations réclamées au titre de « management fees », de même que les prêts consentis n'ayant pas été acquittés par les sociétés filles, la recourante disposait de créances à leur encontre, lesquelles étaient comptabilisées au bilan comme des actifs immobilisés (voir notamment bilan au 31 décembre 1996 et 1997, sous pièce n° 17 de l'AFC). Ces dernières ont été cédées au cours des années 1998 et 1999 – alors même que la société recourante se trouvait en sursis concordataire – à deux sociétés, Y. SA et V. Sàrl. La recourante a ainsi, par convention du 22 mai 1998 – dûment homologuée par jugement du 27 mai 1998 (pièce n° 3 de l'AFC) –, cédé à la société Y. SA partie de sa créance qu'elle avait à l'encontre de la société Z. SA fixée à Fr. 1'500'000.– pour un « prix de vente » de Fr. 250'000.– (pièce n° 2 de l'AFC). Elle a également par la suite cédé à la société V. Sàrl les créances qu'elle avait encore à l'encontre des sociétés W. SA, Z. SA et T. SA s'élevant

globalement à Fr. 8'136'463.– pour un « prix de vente » de Fr. 835'000.– (convention du 15 février 1999, également dûment homologuée par décision du Tribunal civil de l'arrondissement de B. du 28 juin 1999 produites sous pièces n° 4 et 5 de l'AFC).

Au vu des éléments en possession de la Commission de céans, on constate qu'il existait un lien étroit entre les diverses sociétés en cause, lesquelles doivent, sous l'angle de la TVA, être considérées comme des proches (cf. consid. 3b/bb et suivants ci-dessus). En effet, la recourante de par son statut de société holding administrait et gérait selon toute vraisemblance les sociétés filles du groupe, dont notamment Z. SA, T. SA et W. SA. Il ressort en outre des divers extraits du registre du commerce que les sociétés W. SA et Z. SA étaient notamment gérées par M. O. en tant qu'administrateur, de la même manière que Y. SA, à tout le moins au moment des cessions de créances. Quant à la société V. Sàrl, celle-ci était notamment, également au même moment, gérée par M. N. associé gérant, ce dernier étant par ailleurs l'administrateur unique de la société recourante. Les deux sociétés cessionnaires étaient, quant à elles, détenues, à tout le moins au moment des cessions en cause, par M. M., unique actionnaire desdites sociétés et ancien administrateur de la société recourante (recours du 26 mars 2004, en page 5). Vu ce qui précède, il existait des relations très étroites entre les diverses sociétés en cause que ce soit en raison des liens existants entre les diverses personnes gérant lesdites sociétés ou détenant des parts sociales, comme on vient de le décrire, ou encore en raison de leur appartenance à un même groupe et donc de l'existence de relations économiques, contractuelles et personnelles.

b) Cela étant posé, il s'impose de clarifier clairement les deux types d'opérations ayant été conclues entre les diverses sociétés intéressées. En effet, il s'impose d'examiner en premier lieu l'opération de cession comme telle (let. aa), puis les opérations antérieures conclues entre la société recourante et ses sociétés filles (let. bb).

aa) Sous l'angle du droit civil, les conventions conclues entre la recourante et les sociétés Y. SA et V. Sàrl doivent être considérées comme des cessions ferme de créance, dans la mesure où les sociétés précitées ont effectivement acheté de manière ferme des créances bien déterminées, savoir les créances ressortant du bilan de la recourante, en assumant le risque de ducroire (voir à ce sujet notamment, consid. 2b ci-dessus). Elles étaient en effet conscientes toutes deux du fait que les sociétés débitrices se trouvaient en situation d'insolvabilité et qu'elles devaient de ce fait assumer le risque y afférent. La convention conclue le 15 février 1999 entre la recourante et V. Sàrl précise par ailleurs à son article premier que « la cessionnaire néanmoins accepte sans réserves la cession et renonce expressément à élever toute prétention contre X. SA au cas où le montant des créances cédées devait être arrêté définitivement à un chiffre inférieur » (pièce n° 4 de l'AFC). Elle indique également que la cessionnaire avait été informée du fait que l'une des sociétés, soit W. SA, contestait devoir le montant de Fr. 1'347'816.– ainsi cédé (convention précitée produite sous pièce n° 4 de l'AFC, en page 2). Il convient enfin de souligner qu'à l'époque de la signature de cette convention du 15 février 1999, la société Z. SA avait déjà été dissoute pour cause de faillite suite au jugement en ce sens prononcé par le Tribunal de première instance du canton de C. le 7 septembre 1998 (extrait du registre du commerce du canton de C. du 20 août 2003, avec publication du prononcé de faillite dans la

Feuille officielle suisse du commerce [FOSC] le ...). Ce point n'apparaît d'ailleurs pas litigieux, les parties ayant toutes deux admis l'existence d'une cession de créances devant être exonérée au sens technique sous l'angle de la TVA. En effet, l'AFC a considéré, à juste titre, que la cession de créances ne devait pas être imposée comme telle s'agissant clairement d'une opération dans le domaine du marché monétaire et des capitaux expressément « exclue du champ de l'impôt » aux termes de l'art. 14 ch. 15 let. c OTVA (cf. consid. 2 ci-dessus). Aussi la Commission de céans ne peut-elle que confirmer la décision entreprise sous cet angle.

bb) aaa) Cela étant, même si la cession comme telle est exonérée au sens technique, les opérations antérieures au transfert ayant donné lieu aux créances en cause peuvent, quant à elles, entrer dans le champ de l'impôt dans la mesure où elles en remplissent les conditions (cf. consid. 2c/aa ci-dessus). Tel est manifestement le cas des prestations de management litigieuses fournies par la recourante à ses sociétés filles, mais non des prêts consentis, ceux-ci ayant été considérés, à juste titre, par l'autorité fiscale comme des prestations de services « exclues du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 ch. 15 let. a OTVA. Si ce point en tant que tel n'apparaît pas non plus contesté par la recourante, se pose encore la question de savoir sur quelle base l'impôt doit se calculer, sachant que les créances que la recourante avait à l'encontre desdites sociétés pour les prestations précitées ont été cédées à un prix nettement inférieur à leur valeur nominale. A cet égard, en effet, il convient de préciser que les contre-prestations réclamées au titre de « management fees » n'ayant jamais été acquittées par les sociétés précitées, la recourante, procédant au décompte TVA selon les contre-prestations reçues, n'avait pas encore reversé à l'AFC le montant de l'impôt calculé sur les prestations litigieuses (voir notamment art. 34 let. a ch. 2 OTVA).

bbb) Si l'on suivait strictement la pratique de l'AFC, il conviendrait, en présence d'une telle cession de créances, de ne prendre en considération comme base de calcul de l'impôt au sens de l'art. 26 OTVA que la valeur nominale des créances ainsi cédées équivalant au montant effectivement facturé auxdites sociétés (consid. 3d ci-dessus). De l'avis de l'AFC, les divers motifs ayant conduit les cessionnaires à n'offrir qu'un montant global de Fr. 1'085'000.– pour des créances d'une valeur nominale bien supérieure (soit de Fr. 9'636'463.–) ne devraient pas influencer sur l'appréciation du cas et donc sur la base d'imposition des prestations avales (décision entreprise, en page 9). Elle explique également dans ce contexte que le fait que les débitrices aient fait l'objet par la suite de saisie infructueuse ou encore aient été déclarées en faillite ne portent pas à conséquence, s'agissant clairement d'un risque devant être pris en charge par les cessionnaires. De son point de vue, s'agissant de pertes encourues postérieurement à la cession, la recourante ne peut faire valoir de diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA.

ccc) De l'avis de la Commission de céans, toutefois, il s'impose d'examiner de manière plus précise les circonstances ayant conduit la recourante à céder les créances litigieuses à des sociétés de son groupe. A cet égard, il convient de rappeler qu'en principe, en présence d'opérations conclues entre proches au sens de la TVA, il s'impose d'examiner avec la plus grande prudence si le prix fixé entre eux correspond bien à la valeur qui aurait été convenue

entre des tiers indépendants (art. 26 al. 2 *in fine* OTVA). En l'occurrence, on se trouve en présence d'une situation totalement inversée, dans la mesure où il ressort clairement du dossier, comme l'a souligné d'ailleurs l'autorité fiscale elle-même, que le prix versé par les sociétés cessionnaires était bien supérieur à la valeur vénale des créances, lesquelles avaient été évaluées, pour certaines, à Fr. 0.– au 17 avril 1998 (voir, s'agissant de la créance cédée par convention du 22 mai 1998, la décision du Président du Tribunal civil de l'arrondissement de B. du 27 mai 1998, pièces n° 2 et 3 de l'AFC) et, pour d'autres, à un montant bien inférieur au prix de vente convenu de Fr. 835'000.– selon la convention du 15 février 1999 (pièce n° 4 de l'AFC ; voir également décision du Président du Tribunal civil de l'arrondissement de B. du 28 juin 1999, sous pièce n° 5 de l'AFC). Il découle de ce qui précède que la recourante avait d'ores et déjà tenu compte du risque d'insolvabilité des sociétés en cause, en ayant comptabilisé antérieurement à la cession une provision partielle de Fr. 1'259'895.98 au 31 décembre 1996 s'agissant de la société Z. SA, ce qui portait le montant de la créance initiale de Fr. 8'259'895.98 à Fr. 7'000'000.–, puis, en évaluant dite créance à Fr. 0.– au 17 avril 1998 au vu de la situation connue de cette société. Par ce mode de faire, la recourante a ainsi tenu compte de la situation d'insolvabilité des sociétés en cause, à tout le moins de la société Z. SA, la créance de cette dernière ayant été considérée par la recourante comme irrécupérable vu l'évaluation effectuée (voir évaluation des actifs de la société recourante, sous pièce n° 17 de l'AFC). Cette évaluation a d'ailleurs pu être confirmée par la suite, la faillite de la société intéressée ayant été prononcée le 7 septembre 1998. La recourante n'a cependant pas procédé de la même manière s'agissant des deux autres sociétés (W. SA et T. SA), dans la mesure où elle n'a pas comptabilisé de provision les concernant, à tout le moins selon les éléments en possession de la Commission de créances. Toutefois, l'on retiendra que ces deux sociétés connaissaient déjà au moment de la cession de créances une situation difficile, voire désespérée, ce qui a également été confirmé par la suite vu leur dissolution prononcée par suite de faillite le 24 février 1999 pour T. SA, respectivement le 22 juin 1999 pour W. SA. Ce point apparaît d'ailleurs dans le prononcé du Tribunal civil de l'arrondissement de B. du 28 juin 1999 ratifiant la convention litigieuse du 15 février 1999. Ce dernier précise par ailleurs que la cession est expressément liée à l'homologation du concordat proposé par la société recourante et répond sans aucun doute à l'intérêt des créanciers vu l'évaluation faite au préalable des actifs cédés (pièce n° 5 de l'AFC). On se rend dès lors compte que le prix de cession convenu allait bien au-delà de ce qui aurait pu être fixé entre des tiers indépendants. La recourante explique que les sociétés cessionnaires n'ont accepté de telles conditions de vente, respectivement n'ont offert de racheter les créances en question à ces conditions que dans le seul but de permettre à la recourante de financer un dividende à ses créanciers et donc de permettre l'homologation du concordat par abandon d'actifs requis. Ainsi, toujours selon les allégations de la recourante, les sociétés cessionnaires n'auraient jamais eu l'intention de recouvrer le montant des créances cédées tant l'insolvabilité des débitrices était manifeste (recours du 26 mars 2004, en page 5).

ddd) Vu ce qui précède, l'on constate que les pertes résultant de l'impossibilité de recouvrer les créances cédées existaient dans les faits avant même la cession proprement dite, laquelle n'aurait été motivée, comme on l'a rappelé, que pour permettre la mise en œuvre d'un concordat par abandon d'actifs en faveur de la société recourante. Préalablement à la cession de

créances, il résultait clairement de la situation globale des sociétés filles du groupe que celles-ci étaient insolvables. L'on peut dès lors considérer au regard des circonstances particulières du cas d'espèce que la perte résultant de la faillite de la société Z. SA et de l'insolvabilité notoire des autres sociétés concernées existait déjà préalablement à la cession de créances proprement dite. Il convient, en outre, dans ce cadre de souligner le fait que si la recourante n'avait pas procédé à la cession de créances, elle aurait pu, selon toute vraisemblance, faire valoir une perte au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA et donc une diminution de la contre-prestation au vu de la faillite des sociétés en cause. Dans de telles situations, en effet, il aurait été admis sans difficulté aucune par l'autorité fiscale que la perte avait été réalisée s'agissant des prestations en cause, en tout ou partie, de la même manière qu'elle l'a admis s'agissant de certaines créances concernant d'autres sociétés du groupe telles que les sociétés R. SA, Q. SA et P. SA. Il sied, dans ce contexte, de souligner que la perte pour la recourante aurait été encore plus importante en l'absence de cession de créances, l'éventuel dividende versé dans le cadre des faillites en cause n'ayant pu s'élever en toute logique au montant effectivement versé par les cessionnaires. Il existe par ailleurs une relation directe entre la diminution et les prestations en aval, la diminution ne résultant pas de la cession proprement dite, mais bel et bien de l'insolvabilité constatée avant la cession – et donc de l'impossibilité pour la recourante de recouvrer le montant des créances litigieuses – et des relations particulières nouées entre les parties ayant conduit aux cessions de créances et à leur ratification par l'autorité compétente. On devrait dès lors, compte tenu des circonstances particulières du cas présent, admettre, ne serait-ce que par analogie, l'application de l'art. 35 al. 2 OTVA et donc la diminution de la contre-prestation à la valeur du prix effectivement versé par les cessionnaires.

Cela étant, on peut valablement se demander si l'art. 35 al. 2 OTVA peut avoir vocation à s'appliquer en cas d'établissement des décomptes TVA selon les contre-prestations reçues, comme en l'espèce. Cette disposition règle en effet le cas de la différence résultant du montant inférieur au prix convenu et facturé effectivement versé par le destinataire de la prestation pouvant être portée en déduction du chiffre d'affaires imposable, ceci dans le décompte de la période où la diminution de la contre-prestation a été comptabilisée, soit dans un décompte ultérieur. Ainsi compris, il ne devrait être appliqué qu'en présence de décomptes établis selon les contre-prestations convenues. Cela est d'ailleurs confirmé par la systématique de la loi, l'art. 35 al. 1 OTVA posant le principe du décompte selon les contre-prestations convenues et l'art. 35 al. 2 OTVA réglant les possibilités de corrections si le montant effectivement versé est inférieur au montant convenu (diminution de la contre-prestation ou remboursement éventuel *a posteriori*). Il n'est question des contre-prestations reçues qu'aux alinéas 4 et 5 de la même disposition. Il est enfin vrai que les corrections à apporter n'ont de sens que pour autant que les prestations concernées aient déjà été déclarées auprès de l'administration fiscale, soit en principe sur la base des factures émises.

eee) Cette dernière question de l'application analogique de l'art. 35 al. 2 OTVA peut toutefois rester ouverte en l'espèce, dès lors que le recours doit être admis pour un autre motif.



En effet, comme on l'a vu (consid. 3a ci-dessus), la contre-prestation, et donc la base d'imposition de la prestation imposable, est constituée désormais, au contraire de l'ICHA, par tout ce que le destinataire ou un tiers à sa place dépense en contre-partie de ladite prestation (art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA). Or, en l'occurrence, les management fees convenus entre la recourante et ses sociétés filles pour les prestations qu'elle leur a fournies n'ont jamais été versés. Le seul versement ayant été effectué dans ce contexte est le prix de vente des cessions de créances litigieuses par les sociétés cessionnaires. Ainsi, dans la mesure où la recourante établit ses décomptes TVA selon les contre-prestations reçues, elle n'a ainsi jamais eu l'occasion de déclarer les montants précités, à tout le moins au cours de son assujettissement, précisément en raison du fait qu'ils n'avaient jamais été acquittés. Il s'impose donc de partir du principe de base énoncé à titre liminaire ressortant de l'art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA. Même si, en l'occurrence, il existe bien deux opérations distinctes, soit celles de management et celles de cession de créances, il demeure que si l'on suivait à la lettre les instructions de l'AFC concernant la cession ferme de créances dans le cas d'espèce (Instructions 1994 ou 1997, ch. 348 s.), l'on ne respecterait pas le principe de base énoncé. En effet, comme on vient de le rappeler, les sociétés cédées (destinataires des prestations en cause) n'ont jamais versé un seul montant, seules les sociétés Y. SA et V. Sàrl ayant régularisé un montant, en leur qualité de proches du groupe, et donc également des sociétés filles, de la même manière *qu'un tiers* au sens de l'art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA. Peu importe en l'espèce que la raison d'être du versement soit la cession de créances comme telle, ce d'autant que cette cession n'a eu lieu que pour permettre à la recourante de verser un dividende à ses créanciers et de faire homologuer finalement un concordat par abandon d'actifs. A cet égard, il convient de préciser que si l'on prenait en considération les deux opérations de manière totalement distincte, il n'en résulterait aucune imposition sous l'angle de la TVA, la cession de créances étant exonérée au sens technique (voir consid. 4b/aa) et les opérations de management n'ayant jamais donné lieu à encaissement. Il convient, au demeurant, de préciser qu'en cas de cession ferme de créances, le cessionnaire est en général encore titulaire d'une créance supplémentaire envers le débiteur originel et l'imposition au nominal se justifie donc pour des raisons matérielles. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. Dans le cas présent, des créances ont été cédées pour un certain montant, alors qu'il est absolument patent, sur la base du dossier, comme on l'a rappelé, que les cessionnaires ne pourront rien encaisser des débiteurs en cause. On ne saurait prétendre que les opérations de management litigieuses ont été effectuées moyennant une contre-prestation supérieure à ce qui a été dépensé par les sociétés cessionnaires en leur qualité de tiers au sens de l'art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA. En réalité, la TVA est prélevée sur ce que le destinataire dépense et non pas sur ce qui a été contractuellement convenu. Le décompte selon les contre-prestations convenues est une technique de calcul de l'impôt, laquelle n'est pas, en soi, matérielle, et s'efface devant la primauté de l'art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA en relation avec l'art. 35 al. 2 OTVA. L'insertion d'une cession de créances engendre certes le fait que la contre-prestation est payée par un tiers, mais ce décalage n'a pas pour effet de produire des conséquences dépassant le cadre de l'art. 26 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase OTVA. Les dispositions légales qui pourraient conduire à une imposition supérieure font défaut et les règles générales doivent donc simplement s'appliquer.

Vu les circonstances particulières du cas d'espèce, du lien existant entre les diverses sociétés, il convient d'admettre que seuls les montants acquittés ce jour par les sociétés Y. SA et V. Sàrl doivent être pris en considération comme base imposable, aucune disposition légale applicable ne permettant, en réalité, d'aller au-delà d'un tel montant.

5.– a) Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision entreprise annulée.

aa) En principe, lorsque l'autorité admet entièrement ou en partie un recours, elle statue elle-même sur l'affaire (décision en réforme, art. 61 al. 1 PA *in initio*). Exceptionnellement, il existe également la possibilité de renvoyer l'affaire, avec des instructions impératives, à l'autorité inférieure pour nouvelle décision (décision cassatoire, art. 61 al. 1 PA *in fine*). Un tel renvoi se justifie notamment lorsque d'autres éléments de fait doivent être constatés et que la procédure d'administration des preuves s'avère trop lourde (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2<sup>e</sup> éd., Zurich 1998, ch. 694). Même si l'autorité de recours a la compétence de procéder à d'autres éclaircissements de l'état de fait, il est préférable que l'autorité la mieux au courant des particularités locales ou bien la plus compétente dans le domaine se prononce sur la cause du recourant.

bb) Il importe, en l'occurrence, au vu des circonstances et de la situation de l'état de fait, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle liquide le dossier en tenant compte des principes énoncés au consid. 4 et qu'elle procède à un nouveau calcul de l'impôt sur base du prix de vente des créances en cause, ceci à concurrence de la part des créances représentant les prestations de management, seules imposables. En effet, il appartient à l'administration fiscale de déterminer la part du prix devant être imposée, puisque les créances cédées concernent tant des prestations imposables (prestations de management) que des prestations exonérées (prêts aux sociétés filles). Il s'agit dès lors de procéder à une répartition proportionnelle du prix entre les prestations imposables et celles qui sont exonérées.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). Enfin, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

En l'espèce, la recourante ayant obtenu gain de cause, il convient de ne pas lui réclamer les frais de procédure par-devant la Commission de céans s'élevant à Fr. 2'000.– et de lui restituer l'avance de frais équivalente. Par ailleurs, compte tenu de l'art. 8 al. 2 de l'ordonnance

précitée et du fait que la recourante a fait appel à un mandataire, il lui est octroyé un montant de Fr. 2'000.– au titre de dépens.

**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 du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

**prononce :**

1. Le recours de X. SA en liquidation concordataire est admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 25 février 2004 est annulée. La cause lui est renvoyée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure, l'avance de frais de Fr. 2'000.– étant restituée à la société X. SA en liquidation concordataire dès l'entrée en force du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 2'000.– à charge de l'Administration fédérale des contributions est allouée à la recourante.
4. Le présent jugement est notifié à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

---

**Indication des voies de droit**

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président :

Pascal Mollard

La greffière :

Anne Tissot Benedetto