



Cour I
A-1360/2006
{T 0/2}

Arrêt du 1er mars 2007

Composition : Juges Pascal Mollard; Markus Metz et Daniel Riedo
Greffière Marie-Chantal May Canellas

X._____
recourante, représentée par **Y.**_____,

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.

concernant

impôt anticipé (naissance de la créance fiscale) ; droit de timbre d'émission (versement supplémentaire)

Faits :

- A. La société X._____, dont le siège social se trouve à V._____ depuis le 11 octobre 2005, a été constituée, selon ses statuts, en date du U._____ et a pour but inscrit au registre du commerce l'achat de participations dans des sociétés ou entités, l'achat, la vente et le placement d'actions, d'obligations cotées et de prêts obligataires, ainsi que la coordination sur le plan financier, technique et administratif de sociétés filles et liées (voir extrait du registre du commerce de Z._____ du 4 avril 2006, lequel précise le but social poursuivi comme étant « l'assunzione di partecipazioni, sotto qualsiasi forma in società ed enti, e in particolare la partecipazione a società, per la realizzazione di iniziative e lo sviluppo di attività nei settori industriale, commerciale, finanziario e di servizi; l'acquisto, la vendita e il collocamento di azioni, quote obbligazioni, l'assunzione e il collocamento di prestiti obbligazionari; il finanziamento delle proprie partecipate o di società terze; il coordinamento sul piano finanziario, tecnico e amministrativo dell'attività delle società partecipate e collegate »). Le capital social de la société, entièrement libéré, s'élevait jusqu'au 28 juin 2004 à Fr.2'000 000'000.- divisé en 2'000 000 actions au porteur de Fr. 1'000.- chacune. Suite à une réduction de capital en conformité de l'art.732 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), le capital social s'élève depuis lors à Fr.100 000 000.- divisé en 100'000 actions de Fr. 1'000.-, lesquelles sont nominatives depuis le 22 juillet 2005 (selon extrait précité du registre du commerce de Z._____ du 4 avril 2006). La société intéressée fait partie du groupe W._____ et est détenue majoritairement par la société italienne W._____, sise à O._____.
- B. Il fut décidé lors de l'assemblée générale ordinaire de la société X._____ tenue le 8 avril 2002 de distribuer aux actionnaires en fin d'année, soit le 4 décembre 2002, un dividende s'élevant à Fr. 22'000'000.-. Compte tenu de cette décision, la société annonça le versement d'un dividende du montant précité à l'Administration fédérale des contributions (AFC) au moyen du formulaire n° 103 daté également du 8 avril 2002. Il en résultait un impôt anticipé de Fr. 7 700'000.- correspondant à 35% de la valeur devant être distribuée aux actionnaires (voir pièces n° 5 et 6 produites par la société concernée; voir également pièces n° 1b et 12b de l'AFC). Dite décision de distribuer le dividende précité fut toutefois révoquée lors de l'assemblée générale extraordinaire tenue par la société concernée en date du 11 décembre 2002 (pièce n° 11 produite par la société; pièce n° 3c de l'AFC). La société fit ainsi parvenir un nouveau formulaire n° 103 à l'AFC, indiquant qu'aucune distribution de dividende n'aurait lieu (pièce n°12 de la société; pièce n° 3b de l'AFC). L'AFC indiqua toutefois, par courrier du 14 février 2003, que selon la législation applicable en matière d'impôt anticipé, la créance fiscale avait pris naissance lors de l'échéance du dividende fixée au 4 décembre 2002 et que la renonciation ultérieure était sans effet sur l'impôt qui restait dû. Elle attira également l'attention de la société X._____ sur le fait que la

renonciation à la perception d un dividende échu ou éventuellement déjà versé constituait en principe un versement supplémentaire au sens de l art.5 al. 2 let. a de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10) soumis au droit de timbre d émission. Il en résulterait un impôt s élevant à Fr.220'000.-, correspondant à 1% du dividende non versé de Fr. 22'000'000.-, lequel devrait être versé par la société concernée (voir pièce n° 4 de l AFC).

- C. Par courrier du 26 février 2003, la société X._____ ne contesta par le fait que l AFC ne puisse renoncer à la perception de créances fiscales échues, mais fit valoir certaines exceptions ressortant de la pratique de l administration fiscale dont elle devrait bénéficier, les conditions étant réalisées en l occurrence. Elle contesta au surplus le versement d un impôt au titre de droit de timbre. En réponse, l autorité fiscale confirma sa position quant au versement de l impôt anticipé et du droit de timbre d émission dû par la société en cause suite à la renonciation au dividende initialement décidé. La société, maintenant ses contestations, requit de l AFC par lettre du 7 mai 2003 qu une décision formelle lui soit notifiée.
- D. Par décision du 30 juillet 2003, l AFC confirma les créances fiscales précitées, condamnant X._____ à verser le montant de Fr. 7'700'000.- au titre de l impôt anticipé, ainsi que le montant de Fr. 220'000.- au titre du droit de timbre d émission, plus intérêts moratoires. Elle confirma ainsi le fait que la créance fiscale ressortant de l impôt anticipé avait pris naissance au moment de l échéance du dividende fixée au 4 décembre 2002 et ne pouvait plus être révoquée et que le droit de timbre d émission devant être perçu au taux de 1% était dû en raison de la renonciation ultérieure des actionnaires à la distribution du dividende en cause.
- E. A l encontre de cette décision, X._____ forma une réclamation en date du 15 septembre 2003. Préalablement, la société avait requis un entretien auprès de l AFC, lequel eut lieu le 25 août 2003. A cette occasion, les représentants de la société X._____ expliquèrent que la renonciation par l actionnaire majoritaire, soit la société W._____, de percevoir le dividende en cause était intervenue avant même la tenue de l assemblée générale extraordinaire du 11 décembre 2002, plus précisément bien avant la date d échéance prévue du dividende, et que dès lors la créance fiscale n avait pu prendre naissance. S ensuivit en outre un échange de correspondances entre les parties. Malgré les explications fournies, l AFC rejeta la réclamation interjetée par décision sur réclamation du 7 avril 2004.
- F. A l encontre de cette décision, X._____ (ci-après: la recourante) a déposé un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions par mémoire du 17 mai 2004 (recte : 18 mai 2004, selon date du sceau postal). La recourante fait valoir à titre liminaire la violation par l instance inférieure des garanties de procédure contenues aux art. 29 et 30 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et donc implicitement la violation du droit d être entendu, dans la mesure où elle avait requis l audition de témoins, laquelle a été refusée. Elle invoque sur le fond l absence de dividende

soumis à l'impôt anticipé compte tenu du fait que la créance fiscale n'aurait jamais pris naissance, l'actionnaire majoritaire, voire principal ayant renoncé au versement du dividende initialement fixé avant même sa date d'échéance. Elle se prévaut également dans ce contexte de la pratique administrative applicable en présence d'une prestation appréciable en argent (dividende dissimulé) - selon laquelle l'AFC peut renoncer à certaines conditions à prélever l'impôt anticipé après annulation d'opérations antérieures. Elle estime notamment dans ce contexte que si elle ne peut pas bénéficier de cette pratique en présence de dividende déclaré, la perception de l'impôt anticipé aboutira dans le cas d'espèce à un résultat plus sévère que si elle avait effectivement procédé à une prestation appréciable en argent (dividende dissimulé) qu'elle aurait annulée quelques mois plus tard. Le prélèvement de l'impôt anticipé risque de conduire par ailleurs à une double imposition au titre de l'impôt anticipé sur le même bénéficiaire notamment s'il était décidé à nouveau de distribuer le dividende qui a été annulé. Quant à la perception du droit de timbre d'émission, elle le conteste, considérant que la révocation du dividende est intervenue ex tunc et que dès lors l'actionnaire majoritaire n'a effectué aucun versement supplémentaire au sens de l'art.5 al. 2 let. a LT. Enfin, elle fait valoir à titre subsidiaire la pratique concernant la compensation entre les distributions de bénéfices et les apports.

- G. Par réponse du 19 août 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

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

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1. Les décisions sur réclamation prises par l'AFC en matière d'impôt anticipé et de droits de timbre pouvaient jusqu'au 31 décembre 2006 faire l'objet d'un recours devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours à compter de leur notification conformément aux art. 44 ss de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021 ; voir aussi art. 71a al. 1 PA ; voir également l'ancien art. 42a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 [LIA, RO 1966 385 et modifications ultérieures] abrogé par le ch. 60 de l'annexe à la loi du 17 juin 2006 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32] et l'ancien art. 39a LT, abrogé par le ch. 51 de l'annexe à la LTAF). Depuis le 1er janvier 2007, de telles décisions doivent être attaquées par la voie du recours auprès du Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 1 al. 1 LTAF, voir aussi art. 31, 32 a contrario et 33 LTAF). Aux termes de l'art. 53 LTAF, les procédures de recours contre les décisions qui ont été rendues avant l'entrée en vigueur de ladite loi et qui, selon l'ancien droit, pouvaient faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral ou le Conseil fédéral sont régies par l'ancien droit (al. 1). Les recours qui

sont pendants devant les commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les services de recours des départements à l'entrée en vigueur de la LTAF, soit au 1er janvier 2007, sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent et sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure (al. 2). A teneur de l'art. 37 LTAF, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, ceci pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

En l'occurrence, le mémoire de recours est daté du 17 mai 2004 (recte : 18 mai 2004). Il est dirigé contre une décision rendue par l'AFC le 7 avril 2004 et notifiée au plus tôt le lendemain. Dite décision a donc été notifiée au cours des fêtes au sens de l'art. 22a PA. Le délai de recours a, contrairement à ce qu'indique la recourante, commencé à courir le premier jour qui a suivi la fin des fêtes, soit le lundi 19 avril 2004 (voir en ce sens, arrêt du Tribunal fédéral du 13 janvier 2006, en la cause A. [1A.254/2005], consid. 4.2, 4.3 et 5). Le délai de recours est donc venu à échéance le 18 mai 2004. Le présent recours interjeté à cette date selon le sceau postal l'a donc été en temps utile. Un examen préliminaire du recours relève en outre qu'il 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. Enfin, la cause n'ayant pas été jugée avant le 31 décembre 2006 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, il appartient désormais au Tribunal administratif fédéral de s'en saisir conformément aux art. 31 ss et 53 LTAF.

2. Le litige portant tant sur la question de savoir si la recourante est redevable de l'impôt anticipé que du droit de timbre d'émission, il convient dans un premier temps de juger si celle-ci a réalisé une prestation imposable au sens de la LIA (consid. 4 à 6 ci-dessous), puis, dans un second temps seulement, si, et dans quelle mesure, les actionnaires, respectivement l'actionnaire majoritaire ou unique ont effectué un versement supplémentaire à la société au sens de la LT (consid. 7 ci-dessous). La recourante invoquant toutefois la violation de garanties de procédure, dont la violation du droit d'être entendu, il s'impose d'examiner cette question à titre préalable s'agissant d'un grief formel (consid. 3 ci-dessous).
3.
 - 3.1 Selon l'art. 49 PA, la recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, le Tribunal administratif fédéral constate les faits d'office et n'est en aucun cas lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Il peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117

consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; ANDRÉ MOSER, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s. ; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 927 ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2^{ème} éd., Zurich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240 ; URS BEHNISCH, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 56 577 ss).

3.2

- 3.2.1 En procédure de réclamation comme en procédure sur recours, l'AFC, respectivement le Tribunal administratif fédéral sont tenus de respecter le droit d'être entendu du contribuable. Dites autorités doivent ainsi accepter des offres de preuve émanant de ce dernier. Cette contrainte pour l'administration, respectivement l'autorité de recours n'émane en principe pas des art. 12 ss et 30 ss PA, puisque ces dispositions sont théoriquement inapplicables en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. [2A.327/1999], consid. 4b). Une telle obligation découle en réalité de l'art. 29 al. 2 Cst. qui assure à l'administré la garantie minimale du droit d'être entendu, qui inclut celui de participer à l'administration des preuves (dans le même sens, pour l'art. 4 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 [aCst.] ; voir arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mars 1999, en la cause C. SA [2A.285/1998], consid. 2 ; voir aussi, arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, en la cause B. [2A.110/2000], consid. 3b ; voir aussi en la matière, ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Volume II, Berne 2000, p. 613 s. ch. 1298 ; PASCAL MOLLARD, in Oberson/Hinny, Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006, ad art. 39a LT, ch. 6 ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 février 2001, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.82 consid. 3b/cc).
- 3.2.2 Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (Archives 66 70 s. consid. 4 ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 22 octobre 2001, en la cause G. AG [2A.245/2001], consid. 2 ; arrêt précité du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S., consid. 4b ; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Berne 2000, p. 373). Quant aux témoins, s'il est vrai que leur comparution ne peut d'emblée être exclue en raison de l'art. 29 Cst. tel que précité (arrêt précité du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, en la cause B., consid. 3b), il faut rappeler qu'elle est soumise à une extrême réserve et revêt donc un caractère tout à fait exceptionnel. D'une part, comme on l'a vu, l'art. 14 PA est en principe inapplicable à la

procédure fiscale en raison de l'art. 2 al. 1 PA. D'autre part, eu égard à la règle claire posée par l'art. 39 LIA notamment, ni l'AFC ni le Tribunal administratif fédéral ne sont tenus de recourir à l'audition de témoins ou à des renseignements de tiers (sous l'angle de la TVA, voir notamment Archives 62 421 consid. 4a, 62 424 consid. 2b, 60 433 consid. 2 ; voir aussi arrêt non publié du Tribunal fédéral du 13 février 2001, en la cause D. S. [2A.440/2000], consid. 3d/aa in fine). Enfin, l'audition de témoins proches du recourant est de toute façon sujette à caution et peut être rejetée pour ce seul fait, en raison des risques de collusion (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 février 1998, in JAAC 62.84 consid. 3a/bb ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours précitée du 11 mars 1997, en la cause Z. [CRC 1995-031], consid. 5b ; Archives 56 566 consid. 3).

Quoi qu'il en soit, tant à l'égard d'une partie que des témoins, l'autorité fiscale a en plus toujours le droit, suivant les circonstances, de procéder à une appréciation anticipée des preuves et de renoncer à les entendre (arrêt du Tribunal fédéral du 27 janvier 2003, in Archives 72 736, 743 consid. 4.2 [traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2003 II p. 382 s.] ; arrêts précités du Tribunal fédéral du 22 octobre 2001, en la cause G., consid. 2 et du 26 janvier 2001, en la cause B., consid. 3c ; ATF 115 la 11 s. consid. 3 et 106 la 162 s. consid. 2b). Le Tribunal administratif fédéral peut ainsi mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (voir ATF 130 II 428 consid. 2 et autres arrêts cités). Il en va de même pour l'administration fiscale.

- 3.3 Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, 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 (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (PIERRE MOOR, *Droit administratif*, vol. II, 2^{ème} éd., Berne 2002, p. 264 ; BLAISE KNAPP, *Précis de droit administratif*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).
- 3.4 En l'espèce, la recourante estime que l'audition de MM. R._____ et G._____ telle que requise devant l'autorité inférieure aurait permis de confirmer l'existence d'un accord oral relatif à la révocation du dividende en cause déjà courant novembre 2002, soit avant l'échéance du dividende

et donc la naissance de la créance fiscale. Elle considère que ce faisant, l'autorité administrative a violé les garanties de procédure contenues aux art. 29 et 30 Cst., soit en particulier son droit d'être entendue. Comme l'AFC le relève à juste titre, il apparaît à première vue que les personnes qui auraient été requises pour être entendues dans la présente cause étaient des proches de la société recourante, M. R._____ étant, à l'époque des faits à tout le moins, responsable des affaires sociétaires de l'actionnaire majoritaire de dite société et M. G._____ étant l'administrateur délégué de la recourante. Dans ces conditions, compte tenu du risque de collusion, il apparaît clair que leur témoignage éventuel pouvait être sujet à caution. L'AFC a en outre fait application du principe de l'appréciation anticipée des preuves, s'estimant à même, au regard des éléments clairs ressortant du dossier et des pièces produites par la recourante, de se forger une conviction et de statuer en l'état. Elle considère en outre avoir accepté toutes les autres mesures d'instruction requises et même un entretien dans ses locaux à Berne en présence d'un témoin sollicité, soit M. G._____, qui a eu ainsi tout loisir de s'expliquer oralement sur les faits allégués. Dans ce cadre, le fait d'avoir entendu M. G._____ est certes un élément à prendre en considération, mais il s'impose surtout de déterminer si l'administration a respecté son pouvoir d'appréciation en refusant les offres de preuve sollicitées. Tel apparaît être le cas au regard des éléments au dossier et des pièces justificatives que la recourante a eu l'occasion de produire. Il apparaît en outre difficile de prendre sans autre en considération le témoignage éventuel de proches de la recourante, comme l'étaient MM. R._____ et G._____, compte tenu de leur lien avec elle. Ainsi, même s'ils avaient confirmé l'accord oral intervenu, cela n'aurait pas nécessairement permis à l'administration fiscale de statuer de manière différente dans le cas d'espèce compte tenu des autres éléments en sa possession. Aussi, au regard de ce qui précède, l'AFC n'a-t-elle pas violé le droit d'être entendu de la recourante.

Enfin, dans ce contexte, la recourante sollicite également l'audition des mêmes personnes par-devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions, respectivement devant le Tribunal administratif fédéral désormais compétent. Or, celui-ci, pour les mêmes motifs qu'évoqués, y renonce par appréciation anticipée de preuves. En effet, une telle audition ne serait pas à même d'apporter des éléments pertinents dans le cadre de la présente affaire. S'agissant de l'audition de témoins proches de la recourante, elle serait dans tous les cas sujette à caution et pourrait dès lors être rejetée pour ce seul fait, comme on l'a déjà rappelé. Le Tribunal administratif fédéral considère par ailleurs qu'une telle mesure n'est pas de nature à modifier l'issue de la présente procédure, s'estimant à même de se forger une conviction sur la base des éléments se trouvant déjà au dossier.

4.

4.1 La Confédération peut percevoir un impôt anticipé sur les revenus des

capitaux mobiliers, sur les gains de loteries et sur les prestations d'assurances (art. 132 al. 2 Cst.). La réglementation de cet impôt est fixée dans la LIA et dans son ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 (OIA, RS 642.211).

- 4.2 Selon l'art. 4 al. 1 LIA, l'impôt anticipé a pour objet, fondamentalement, les rendements d'obligations, d'actions, de parts à un fonds de placement ou d'avoirs de clients auprès de banques dont l'émetteur ou le débiteur est domicilié en Suisse. S'agissant du revenu des actions, est un rendement imposable toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme un remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 OIA).

Constituent des prestations imposables toutes formes de dividendes, qu'il s'agisse de dividendes ordinaires, privilégiés, supplémentaires, intérimaires ou d'un super-dividende (W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I^{ère} Partie, Bâle 1971, p. 102, ch. 3.29). La forme de la prestation imposable importe peu. En particulier, l'impôt anticipé est dû même si le dividende n'est pas effectivement distribué, mais crédité dans les comptes de la société en faveur des actionnaires.

- 4.3 La créance fiscale relative à l'impôt grevant les rendements d'actions prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). A moins qu'une date ultérieure ne soit fixée, la créance fiscale prend naissance au jour de l'assemblée générale des actionnaires (art. 21 al. 3 OIA ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 avril 2000, en la cause I. SA [CRC 1998-093], consid. 3c ; DANIELLE YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse, Lausanne 1977, p. 227). La créance d'impôt anticipé est une obligation ex lege ; la décision rendue par l'AFC, lorsque la créance est contestée, n'a donc pas un effet constitutif, mais déclaratif (RDAF 1976 p. 245 ss).
- 4.4 L'impôt est dû au taux de 35 % (art. 13 al. 1 let. a LIA) par la société distribuant le dividende (art. 10 al. 1 LIA). Le dividende ainsi imputé du montant de l'impôt anticipé doit être transféré au bénéficiaire de la prestation (art. 14 al. 1 LIA), faute de quoi la société sera réputée, sous l'angle fiscal, avoir distribué un dividende brut représentant 100/65^{èmes} du montant effectivement versé (RDAF 1993 p. 410). L'impôt est dû dans les trente jours à compter de la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA).

5.

- 5.1 Une fois qu'elle a pris naissance, la créance fiscale subsiste - jusqu'à son extinction ou jusqu'à sa prescription - même si les circonstances qui l'ont fait naître sont modifiées avec effet ex nunc (PFUND, op. cit., p. 338, ch. 1.11 et les références citées). L'impôt anticipé ayant un caractère formel, la simple annulation par les actionnaires de la prestation imposable

est en principe inopérante du point de vue de l'existence de la créance fiscale (PFUND, op. cit., p. 337, ch. 1.8. ; ibidem, p. 344, ch. 1.18). La règle de l'art. 12 LIA veut que, de façon générale, la créance fiscale prenne naissance lors de l'accomplissement de la prestation imposable. Les exceptions à ce principe légal doivent être admises de façon restrictive. Ainsi, si l'on suit la doctrine dans ce contexte, si le dividende décidé est échu, l'impôt anticipé est dû même si les associés, respectivement les actionnaires renoncent ultérieurement au versement du dividende ou annulent la décision relative à la répartition du bénéfice (CONRAD STOCKAR, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4^{ème} éd., Lausanne 2002, p. 48). Il convient toutefois de rappeler que la créance d'impôt anticipé ne naît pas du simple fait qu'un bénéfice est réalisé. Seuls les dividendes dont la distribution a été décidée sont soumis à l'impôt anticipé. Ce n'est donc que lorsque les bénéfices sont remis aux associés, respectivement à l'échéance, que naît un droit de la Confédération de prélever l'impôt (art. 12 al. 2 LIA ; voir arrêt du Tribunal fédéral du 16 août 1996, in RDAF 1997 II p. 223 s., p. 231 consid. 6).

5.2

- 5.2.1 La pratique reconnaît toutefois l'annulation de prestations imposables à certaines conditions, à savoir si la prestation imposable est comptabilisée avant tout contrôle effectué par l'administration fiscale et si la comptabilisation de dite prestation intervient correctement au cours de l'exercice comptable concerné, à tout le moins avant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale et ce au plus tard un an après la fin de l'exercice comptable concerné. Toutefois, dans la mesure où la comptabilisation rectificative intervient après l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale de la société concernée, il est encore possible pour l'AFC de tenir compte des corrections apportées que pour autant que la prestation imposable en cause n'a pas été fournie de mauvaise foi ou en violation des règles comptables (art. 957 ss CO). Cette limitation vaut également pour toute modification effectuée après un éventuel contrôle fiscal concernant l'exercice comptable en cours (PFUND, op. cit., p. 345, ch. 1.19 ; CONRAD STOCKAR/HANS PETER HOCHREUTENER, *Praxis des Bundessteuern*, 2. Teil, ad art. 12 VStG, n. 9).
- 5.2.2 Cette pratique est appliquée en premier lieu lors de la distribution dissimulée de bénéfices - dans la mesure où la prestation imposable n'est finalement fournie qu'avec l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale (STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit., ad art. 12 VStG, n. 8 ; voir aussi PFUND, op. cit., p. 349, ch. 2.5) - et donc que pour autant que la prestation imposable soit indiquée dans le bilan de l'exercice de l'année en cause, lequel doit avoir été approuvé (voir notamment décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 20 janvier 2000, en la cause D. [CRC 1998-141], consid. 3c et autres références citées ; voir également CONRAD STOCKAR, *Storni - eine Ausnahme bei der Verrechnungssteuer*, in *l'Expert-comptable [EC] 1984*, p. 357 s. ; voir aussi STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit., ad art. 12 VStG, n. 8). Cette pratique semble également opportune au regard du droit révisé de la société

anonyme (voir décision précitée du 20 janvier 2000, consid. 3c). Si la société anonyme active la prétention restituée dans l'année de la distribution du bénéfice dissimulé préalablement à l'établissement du bilan, l'exercice comptable est considéré comme conforme sous l'angle du droit commercial. Le bilan ainsi corrigé est déterminant pour les autorités fiscales. Par l'intermédiaire de cette comptabilisation, la volonté de la société de restituer la prétention en cause s'est clairement manifestée, les entrées effectuées dans la fortune du proche n'étant pas irrévocables (voir THOMAS GEHRIG, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, Berne 1998, p. 301 ss ; ANTON WIDLER, *Verdeckte Gewinnausschüttung und der Rückerstattungsanspruch nach neuem Aktienrecht*, in *Zürcher Steuerpraxis* 1993, p. 233 ss, en particulier p. 252 s. ; PETER GURTNER, *Steuerfolgen des neuen Aktienrechts*, in *EC* 1992, p. 477 ss, p. 479 ; vor aussi, JEAN RAEMY, *Auswirkungen der Aktienrechtsrevision für die Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Beispiele geldwerter Leistungen*, in *Neuhaus/Zumoffen-Fruttero/Voyame/Javet/Scherrer/Watter/Marti, Verdeckte Gewinnausschüttungen*, Zurich 1997, p. 165). Il est toutefois nécessaire que la prétention à restituer soit aussi exécutable. Une partie de la doctrine considère que la correction peut être effectuée aussi longtemps que la prestation peut encore être réclamée, soit jusqu'à l'échéance du délai de prescription de cinq ans (voir notamment, MARKUS NEUHAUS, *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht*, in *verdeckte Gewinnausschüttungen*, op. cit., p. 56 ss ; Le même, *Besteuerung des Aktienertrages*, Zurich 1988, p. 142 ss ; Le même, *Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht*, in *EC* 1994, p. 81 ss ; BEAT SPÖRRI, *Die aktienrechtliche Rückerstattungspflicht*, Zurich 1996, p. 364 ss).

5.2.3 Cette conception ne peut toutefois être étendue à l'impôt anticipé - notamment dans le cadre de la distribution d'un dividende décidé par l'assemblée générale ordinaire - dans la mesure où l'obligation fiscale pour cet impôt naît déjà au moment même de la fourniture de la prestation et que la comptabilisation postérieure d'une prestation qui serait restituée représente seulement un autre acte réciproque devant être distingué du premier sous l'angle juridique (voir décision précitée du 20 janvier 2000, consid. 3c et références citées). Seule la correction du premier acte au moyen d'une comptabilisation de la prétention restituée dans le cadre de la même période comptable pourrait être encore acceptable (décision précitée du 20 janvier 2000, consid. 3).

6. En l'occurrence, le tribunal de céans doit analyser la question de l'existence d'une décision de l'assemblée générale qui aurait été formulée avant même le 11 décembre 2002, respectivement avant le 4 décembre 2002 (ci-après : consid. 6.2) ou encore d'une éventuelle remise de dette par les actionnaires (ci-après : consid. 6.3). Il s'impose donc de s'arrêter sur ces deux notions (ci-après : consid. 6.1).

6.1

- 6.1.1 Il convient de préciser, à titre liminaire, que sont en cause des normes de droit fiscal à rattachement économique et les autorités fiscales ne sont par principe pas liées, pour leur interprétation, par la forme juridique des transactions (arrêt du Tribunal fédéral du 4 mai 1999, in *Revue fiscale* 99/12 p. 749, consid. 2b ; Archives 65 669 ; 64 493 consid. 2c ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 17 juillet 2000, in JAAC 66.60 consid. 3a et autres références citées, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2001 [2A. 420/2000]). Cela étant, il faut également rappeler l'existence d'un premier principe qui limite précisément la portée de l'appréciation économique et qui énonce que pour qualifier juridiquement l'état de fait, il convient de partir des opérations telles qu'elles se sont véritablement produites et non pas telles qu'elles auraient dû ou pu être effectuées. En aucun cas, la recourante ne peut se prévaloir d'une appréciation économique de l'état de fait pour faire accepter un déroulement des opérations qui n'a pas eu lieu, et le principe de l'appréciation économique ne va pas jusqu'à placer les opérations dans le sens où elles auraient dû ou pu être effectuées (Archives 65 834 ; décision précitée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 17 juillet 2000, in JAAC 66.60 consid. 3a). La conséquence de ce principe est que le contribuable doit simplement assumer les conséquences fiscales de son choix économique.
- 6.1.2 La société anonyme est composée de différents organes qui lui permettent notamment de former une volonté indépendante de celles des personnes qui agissent pour elle. Il s'agit de l'assemblée générale, du conseil d'administration et de l'organe de révision. L'assemblée générale, composée des actionnaires de la société, en est le pouvoir suprême et prend dans ce cadre les décisions primordiales telles que l'emploi du bénéfice (PASCAL MONTAVON, *Droit suisse de la SA*, 3^{ème} éd., Lausanne 2004, p. 474). Elle possède ainsi des droits intransmissibles dont, en particulier, le droit de déterminer l'emploi du bénéfice résultant du bilan et notamment de fixer le dividende et les tantièmes après avoir approuvé les comptes annuels (art. 698 al. 2 ch. 4 CO ; MONTAVON, *op. cit.*, p. 487 et références citées). La loi distingue trois formes d'assemblée générale, soit l'assemblée générale ordinaire, laquelle a lieu une fois l'an au sens de l'art. 699 al. 2 CO, l'assemblée générale extraordinaire, laquelle est convoquée lorsque la situation l'exige (art. 699 al. 2 CO), et enfin l'assemblée générale universelle (art. 701 CO). Tant l'assemblée générale ordinaire que l'assemblée générale extraordinaire doivent être convoquées en suivant des règles spécifiques dans leur mode de convocation et dans les délais à respecter (art. 699 al. 1, 3 et 4 CO ; art. 700 CO). En cas de violation desdites règles, les décisions qui pourraient y être prises peuvent être attaquées pour vice de forme en conformité des art. 706 et 706b CO (MONTAVON, *op. cit.*, p. 498). Quant à l'assemblée générale dite universelle, celle-ci réunit l'ensemble des actionnaires ou leurs représentants (art. 701 CO). Une telle assemblée peut valablement délibérer et statuer sur tous les objets de son ressort, alors même que sa convocation fait défaut ou est viciée, comme par exemple suite à une convocation tardive ou à un défaut d'inscription d'un objet à l'ordre du jour, à moins qu'un actionnaire ou un

représentant ne s'y oppose (MONTAVON, op. cit., p. 491). Le déroulement d'une telle assemblée suit cependant les règles ordinaires, hormis celles relatives à sa convocation, et a les mêmes compétences qu'une autre assemblée (art. 702 CO). Il importe notamment qu'un procès-verbal soit dressé à chaque fois que les actionnaires, respectivement l'actionnaire unique entendent se référer par la suite à la séance qu'ils ont tenue (MONTAVON, op. cit., p. 491 et références citées ; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, *Schweizerisches Aktienrecht*, Berne 1996, §23 n. marg. 5).

- 6.1.3 A teneur de l'art. 115 CO, il n'est besoin d'aucune forme spéciale pour annuler ou réduire conventionnellement une créance, lors même que, d'après la loi ou la volonté des parties, l'obligation n'a pu prendre naissance que sous certaines conditions de forme. La remise conventionnelle de dette ainsi définie est un contrat ayant pour l'objet l'extinction totale ou partielle d'une créance ; elle doit toutefois se distinguer notamment de la remise unilatérale d'une dette, de la reconnaissance négative d'une dette ou encore de l'engagement de ne pas exercer sa créance en justice, soit le « Pactum de non petendo » (DENIS PIOTET, in Thévenoz/Werro, *Code des obligations I* art. 1-529, Genève/Bâle/Munich 2003, ad art. 115 CO, ch. marg. 2 ss). En effet, la doctrine dominante exclut la possibilité pour un créancier de renoncer unilatéralement à sa créance, n'admettant au plus qu'un abandon unilatéral de son exercice (PIOTET, op. cit., ad art. 115 CO, ch. marg. 3 et références citées, ainsi que les critiques de cette théorie). Une telle solution a par ailleurs été retenue par la jurisprudence - certes relativement ancienne - laquelle doit être maintenue (voir notamment ATF 69 II 373 consid. 1a, 44 II 183 consid. 2). Ainsi, la seule renonciation du créancier ne suffit pas ; elle doit être acceptée par le débiteur, ne fût-ce que tacitement (PIERRE TERCIER, *Le droit des obligations*, 3^{ème} éd., Genève/Zurich/Bâle 2004, p. 266, ch. marg. 1353). Quant à la reconnaissance négative de dette, il s'agit d'un contrat par lequel le présumé créancier admet ne pas être titulaire d'une créance à l'égard d'un présumé débiteur. Il s'agit alors d'un contrat informel qui se distingue de la solution retenue à l'art. 115 CO par l'inexistence de la créance visée ; en effet, l'art. 115 CO part de l'hypothèse que la créance éteinte existait réellement antérieurement (voir notamment, TERCIER, op. cit., p. 265 s., ch. marg. 1349 s.). Une telle reconnaissance négative de dette doit pouvoir être constituée par un acte juridique unilatéral pris dans certaines circonstances (PIOTET, op. cit., ad art. 115 CO, ch. marg. 6). La remise de dette conventionnelle exige donc la réalisation de trois conditions : 1) l'existence d'un contrat valable ; 2) une cause juridique valable et 3) le pouvoir de disposer du créancier (PIERRE ENGEL, *Traité des obligations en droit suisse*, 2^{ème} éd., Berne 1997, p. 763 s.). Sous l'angle formel, l'art. 115 CO dispense d'une forme solennelle le contrat de remise d'obligations nées de contrats soumis par la loi ou par la convention des parties à une telle forme. Il va de soi toutefois que cette disposition ne peut s'appliquer lorsque la loi soumet elle-même à une forme particulière l'extinction volontaire d'une créance ou d'un droit déterminé (voir

notamment, l'art. 681b al. 2 CC) (PIOTET, op. cit., ad art. 115 CO, ch. marg. 16 s.). Il doit encore être admis, dans le champ d'application de l'art. 115 CO, que la remise de dette puisse s'effectuer par actes concluants. Une telle remise de dette tacite ne doit toutefois pas être admise facilement ; la simple passivité du créancier ne suffit notamment pas pour admettre l'existence d'une volonté de remettre. La preuve d'une telle remise de dette tacite appartient naturellement au débiteur qui entend se libérer de sa prestation, la volonté d'éteindre une dette ne se présument pas (PIOTET, op. cit., ad art. 115 CO, ch. marg. 22 ; ENGEL, op. cit., p. 762).

La convention de remise éteint donc l'obligation qu'elle a pour objet, le cas échéant, avec ses accessoires (art. 114 CO). Si les créances ainsi remises ne sont pas encore nées, la remise de dette conventionnelle peut être stipulée « d'avance et soumise à une condition », ceci pour autant que l'art. 27 CC ou la nature de la créance ne s'oppose pas à ce type de renonciation anticipée (ATF 117 II 68, 70 consid. 3a in fine ; PIOTET, op. cit., ad art. 115 CO, ch. marg. 13 et références citées ; Engel, op. cit., p. 763 et autres renvois). Dès la naissance de la créance, le remettant ne pourrait dès cet instant en demeurer titulaire.

- 6.1.4 Cela étant, en présence d'un élément d'extranéité, comme en l'occurrence, au vu de la domiciliation en Italie du principal créancier, soit l'actionnaire principal de la société recourante, il s'impose de déterminer quel est le droit applicable à une éventuelle remise de dette.

Aux termes de l'art. 148 al. 1 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP, RS 291), le droit applicable à la créance en régit en principe la prescription et l'extinction, sous réserve notamment de la novation, de la remise de dette et du contrat de compensation, lequel est régi par les dispositions relatives au droit applicable en matière de contrat (art. 116 ss LDIP vu le renvoi de l'art. 148 al. 3 LDIP). Cela signifie que l'admissibilité d'une remise de dette dépend du seul droit applicable à l'accord entre créancier et débiteur, sans qu'il faille se préoccuper du seul droit gouvernant la créance remise (BERNARD DUTOIT, Commentaire de la loi fédérale du 18 décembre 1987, 3^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2001, p. 477).

6.2

- 6.2.1 En l'espèce, la recourante estime que la créance fiscale n'a jamais pris naissance du fait que la renonciation au dividende a été décidée par l'actionnaire majoritaire, respectivement unique si l'on considère, comme l'explique la recourante, que les cinq actions détenues par d'autres personnes que la société italienne W. _____ le sont à titre fiduciaire pour le compte de dite société italienne avant même l'échéance fixée lors de la première assemblée générale des actionnaires au 4 décembre 2002. Elle explique que la renonciation à verser le dividende émanant du seul actionnaire n'est soumise à aucune forme au sens de l'art. 115 CO et que

la décision de l'actionnaire unique vaut décision de l'assemblée générale, celle-ci n'étant soumise à aucune forme au sens de l'art. 701 al. 1 CO. L'administration fiscale, quant à elle, estime que la créance fiscale a valablement pris naissance le jour de l'échéance du dividende tel que décidé par la décision de l'assemblée générale de la société recourante du 8 avril 2002, la remise de dette, respectivement la renonciation du seul créancier, soit l'actionnaire unique, n'étant pas suffisante comme telle. Elle considère en effet que, pour que la remise de dette soit parfaite, il fallait l'accord de la société débitrice, lequel n'a été donné formellement qu'au cours de l'assemblée générale extraordinaire du 11 décembre 2002.

- 6.2.2 S'agissant en premier lieu de l'actionnariat de la société recourante, il ressort du registre des actionnaires que la société italienne W._____ détient la majorité des actions, soit 1'999'995 actions, et que les cinq actions restantes sont détenues par des personnes physiques, à savoir MM. H._____, A._____, G._____, P._____ et T._____. Selon les explications de la recourante, les cinq actions précitées seraient détenues par les personnes susmentionnées à titre fiduciaire pour le compte de la société italienne qui serait dès lors seule actionnaire de la société recourante. Ce fait ne ressort toutefois pas des pièces au dossier. Celui-ci n'ayant pas d'incidence directe sur la résolution du litige, il n'est pas nécessaire d'examiner ce point plus avant.

Cela étant, sur la base des éléments au dossier, le Tribunal administratif fédéral constate en l'occurrence que, lors de l'assemblée générale ordinaire du 8 avril 2002, la recourante a décidé de verser un dividende d'un montant de Fr. 22'000'000.- tout en fixant la date d'échéance de ce dernier au 4 décembre 2002. Sur la base de cette décision, elle en a informé l'AFC au moyen de la formule n° 103, datée également du 8 avril 2002 (pièce n° 1b produite par l'AFC). Il en résultait, selon ses propres déclarations, un impôt anticipé de Fr. 7'700'000.- correspondant au 35% de la valeur du dividende devant être acquitté au bénéfice des actionnaires. Au vu de ce qui précède, on ne peut que confirmer le raisonnement de l'administration fiscale en ce sens que la créance fiscale de Fr. 7'700'000.- a effectivement pris naissance lors de l'échéance du dividende en date du 4 décembre 2002 et ses allégations concernant le fait que toute renonciation ultérieure, même de l'ensemble des créanciers, au versement du dividende en cause ne peut avoir aucun effet sur l'existence de la créance fiscale, laquelle a pris naissance antérieurement.

- 6.2.3 Cependant, la question se pose d'une renonciation antérieure à l'échéance du dividende et donc à la naissance de la créance fiscale. Dans ce contexte, la recourante n'a pu apporter les éléments suffisants permettant d'attester l'existence d'une remise de dette antérieure à celle formellement décidée lors de l'assemblée générale extraordinaire expressément convoquée à cette fin en date du 11 décembre 2002. Il convient en effet de préciser que, même si la remise de dette n'exige pas le respect d'une forme spéciale, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'un contrat, à tout le moins sous l'angle du droit suisse. Il s'imposait donc pour la société

débitrice de donner son accord. Or, une telle manifestation de volonté émanant de la part d'une société anonyme ne peut se faire que par l'intermédiaire de ses organes, respectivement de son assemblée générale. Dit accord s'est donc manifesté lors de l'assemblée générale extraordinaire du 11 décembre 2002, soit postérieurement à l'échéance du dividende initialement fixé. Quant au moyen tiré par la recourante de la tenue d'une assemblée générale universelle, celui-ci ne saurait être retenu. Il ne faut en effet pas oublier que même si l'assemblée générale universelle n'exige le respect d'aucune forme pour sa convocation, l'ensemble des actionnaires présents ou dûment représentés pouvant prendre valablement des décisions, il faut encore que les formes quant à sa tenue soient respectées, notamment par la tenue d'un procès-verbal, ce qui n'apparaît pas avoir été le cas en l'espèce, à tout le moins la recourante n'a-t-elle apporté aucun élément en ce sens au dossier. Par ailleurs, si une telle assemblée avait été réunie et si elle avait valablement délibéré et décidé de la question de la renonciation du dividende en cause, on peut valablement se demander pour quelles raisons la recourante aurait estimé nécessaire de convoquer et de faire tenir une nouvelle assemblée générale extraordinaire en date du 11 décembre 2002, la décision de l'assemblée universelle - pour autant qu'elle existât - étant suffisante en soi.

Dans ce contexte, on pourrait toutefois encore se poser la question du droit applicable à la remise de dette comme telle, dans la mesure où le créancier - soit l'actionnaire majoritaire, W. _____ - est une société ayant son siège en Italie. Si l'on suit l'art. 117 LDIP applicable compte tenu du renvoi de l'art. 148 al. 3 LDIP, à défaut d'élection de droit, le contrat, respectivement l'acte en cause est régi par le droit de l'Etat avec lequel il présente les liens les plus étroits, à savoir le droit de l'Etat dans lequel la partie qui doit fournir la prestation caractéristique a sa résidence habituelle ou, si le contrat est conclu dans l'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale, son établissement. En l'espèce, la remise par le créancier de la dette doit être considérée au sens de la disposition qui précède comme étant la prestation caractéristique. Il s'imposerait donc de faire application du droit italien à la remise de dette invoquée. Ainsi, au sens de l'art. 1236 du Code civil italien, la déclaration du créancier de vouloir remettre la dette éteint l'obligation quand elle est communiquée au débiteur au sens de l'art. 1334 du Code civil italien, à moins que celui-ci déclare dans un délai convenable ne pas vouloir en profiter. L'art. 1334 du Code civil italien précise que les actes unilatéraux produisent leurs effets dès le moment où ils parviennent à la connaissance de la personne à laquelle ils sont destinés. Selon ce qui précède, il apparaît au regard des art. 1236 et 1334 du Code civil italien que la remise de dette doit être considérée, en droit italien, contrairement au droit suisse, comme un acte unilatéral soumis à réception. En l'occurrence, au regard des éléments au dossier, la déclaration de renoncer comme telle au versement du dividende n'a été formulée clairement qu'au moment de l'assemblée générale extraordinaire et donc parvenue à la connaissance de la société débitrice, soit la société

recourante, qu'à ce moment précis. La seule intention de l'actionnaire majoritaire, respectivement unique de convoquer une telle assemblée afin de faire voter sa renonciation au dividende en cause ne permet pas de prouver la remise comme telle, celle-ci n'étant parfaite qu'au moment où elle a été soumise à la société débitrice, soit lors de l'assemblée du 11 décembre 2002. Ainsi, même si l'on faisait application du droit italien en ce qui concerne la seule remise de dette - les décisions de la société recourante ayant son siège en Suisse étant quant à elles clairement soumises au droit suisse (art. 154 s. LDIP) - celle-ci n'aurait pu prendre naissance qu'au moment de sa communication à la société débitrice lors de l'assemblée générale extraordinaire en date du 11 décembre 2002. A tout le moins, aucun élément au dossier ne permet de conclure à l'existence d'une communication claire qui serait intervenue antérieurement. Dans ces circonstances, on ne peut que constater que la recourante n'a pas été à même d'apporter la preuve d'une quelconque remise de dette antérieure à l'échéance du dividende fixé au 4 décembre 2002. Elle doit dès lors en supporter les conséquences (consid. 3.3 ci-dessus).

6.2.4 Se pose par ailleurs la question de l'application de la « Stornopraxis » telle qu'alléguée par la recourante.

Il convient de rappeler que dite pratique a en premier lieu vocation à s'appliquer en présence de distributions dissimulés de dividendes et pour autant que certaines conditions soient remplies. En matière de prestations imposables d'autre nature, il paraît difficile d'appliquer une telle pratique, dans la mesure où, comme on l'a déjà rappelé, l'obligation fiscale pour cet impôt naît déjà au moment même de la fourniture de dite prestation, soit en l'occurrence au moment de la décision de verser un dividende concernant l'exercice comptable du 1er janvier au 31 décembre 2001 rendue le 8 avril 2002 avec pour date d'échéance le 4 décembre 2002 - et ce au contraire du dividende dissimulé - et que la comptabilisation postérieure d'une prestation qui serait restituée représente seulement un autre acte réciproque devant être juridiquement distingué du premier (voir consid. 5.2 ci-dessus). Comme on l'a rappelé, seule la correction du premier acte au moyen d'une comptabilisation de la prétention restituée dans le cadre de la même période comptable pourrait éventuellement être admise. Il n'appartient toutefois pas au Tribunal administratif fédéral d'entrer en matière sur cette tolérance dans ce contexte, l'AFC ayant clairement déclaré, à l'appui de la décision entreprise, qu'elle n'appliquait cette tolérance qu'aux prestations appréciables en argent au sens strict du terme et non aux dividendes comme tels (décision entreprise, en page 9). Une correction ne pourrait être admise, selon l'AFC, que pour autant qu'il soit prouvé que la décision de verser un dividende soit entachée d'erreur. Or, s'agissant d'une pratique de tolérance mise en œuvre par l'administration, il n'appartient pas au Tribunal administratif fédéral de l'étendre à d'autres cas de figure, sous réserve d'une éventuelle violation de l'égalité de traitement, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. L'argumentation de la recourante fondée sur le fait que s'il s'était agi d'une

distribution dissimulée de bénéfice, elle pourrait bénéficier de cette tolérance et qu'il est dès lors discutable que l'AFC se montre plus sévère en présence d'un dividende déclaré que d'un « dividende caché » ne modifie en rien ce qui précède ; les différences s'expliquant notamment par le fait que les prestations en cause, soit le dividende décidé par l'assemblée générale et le « dividende caché », ne prennent pas naissance au même moment (voir notamment références citées sous consid. 5.2 ci-dessus).

- 6.2.5 Enfin, s'agissant des autres moyens développés par la recourante à l'appui de ses écritures, ceux-ci ne permettent pas de statuer différemment. Il existe en effet le risque qu'un nouveau dividende d'un même montant qui serait décidé et finalement distribué aux actionnaires soit imposé au titre de l'impôt anticipé ; cela résulte du système légal mis en place, lequel ne peut être revu en l'espèce.
- 6.2.6 En résumé, la recourante n'ayant pas été en mesure d'apporter la preuve d'une quelconque remise de dette antérieure à l'échéance du dividende, soit au 4 décembre 2002, et la « Stornopraxis » ne trouvant pas vocation à s'appliquer dans le cas d'espèce, il convient de considérer que, à l'échéance du dividende, la créance fiscale d'impôt anticipé a valablement pris naissance. Aussi, dans ces conditions, s'impose-t-il de confirmer la créance fiscale de Fr. 7'700'000.-, représentant les 35% dû sur la distribution du dividende initialement décidée en date du 8 avril 2002.
7. Dans la mesure où les actionnaires, respectivement l'actionnaire unique a renoncé au dividende échu en faveur de la société recourante, il reste encore à déterminer si ce faisant ils ont opéré un versement supplémentaire à la société au sens de la LT.
- 7.1 La Confédération peut percevoir des droits de timbre sur certaines transactions juridiques liées à des documents (art. 132 al. 1 Cst.). La réglementation de cet impôt est fixée dans la LT et dans son ordonnance d'exécution du 3 décembre 1973 (OT, RS 641.101).

Le droit de timbre est un impôt indirect sur les transactions expressément définies dans la loi. Il a pour objet l'émission de titres suisses (droit de timbre d'émission), la négociation des titres suisses et étrangers (droit de timbre de négociation) et le paiement de primes d'assurance (art. 1 LT). Le droit de timbre d'émission est notamment prélevé sur l'émission de droits de participation (art. 5 al. 1 LT). Il frappe la création et l'augmentation de la valeur nominale, à titre gratuit ou onéreux, des droits de participations. 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 de la société sont assimilés à la création de droits de participation (art. 5 al. 2 LT). Conformément au caractère formaliste du droit de timbre, les versements de personnes proches des actionnaires ne sont en principe pas imposables, sauf si ces personnes ont été interposées afin d'éluider le droit (KELLER/RICHNER/STOCKAR/VALLENDER, Schweizerisches Steuerlexikon, Band 2, Bundessteuern, Zurich 1999, p. 210 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., Bâle 2002, p. 273,

ch. 8 ; Message du Conseil fédéral du 25 octobre 1972 concernant une nouvelle loi fédérale sur les droits de timbre, FF 1972 II p. 1275 ss, p. 1287). Les versements supplémentaires peuvent prendre les formes les plus diverses: agios payés à la société lors de l'émission de titres de participation au-dessus du pair, versements à fonds perdus ou apport de biens évalués en dessous de leur valeur réelle (OBERSON, op. cit., p. 273, ch. 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). L'abandon de créance par un actionnaire à la société au sens de l'art. 115 CO représente également un versement supplémentaire sur le plan fiscal (OBERSON, op. cit., p. 273, ch. 8 ; REMIGIUS KAUFMANN, Die steuerliche Behandlung des Schulderrlasses, Berne 1986, No 406, p. 184 ; ERNST KÄNZIG, Steuerbarer Ertrag und steuerfreie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften, in Archives 39 83). 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 de timbre d'émission (RDAF 1989 p. 113 ss, consid. 2).

La créance fiscale relative au droit grevant les versements supplémentaires prend naissance au moment où le versement est effectué (art. 7 al. 1 let. e LT). Le droit échoit trente jours après l'expiration du trimestre durant lequel la créance fiscale est née (art. 11 let. b LT). L'impôt est dû au taux de 3 % (art. 8 al. 1 let. b aLT en vigueur jusqu'au 31 décembre 1995) ; pour les opérations effectuées dès le 1er janvier 1996, le taux est de 2 %, respectivement 1 % dès le 1er avril 1998. Il se calcule sur le montant du versement supplémentaire (art. 8 al. 1 let. b LT), soit sur le montant reçu par la société, la franchise de l'art. 6 al. 1 let. h LT n'étant pas applicable (OBERSON, op. cit., p. 279, ch. 33 ; HANS PETER HOCHREUTENER, Esquisse des droits de timbre fédéraux suisses, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, p. 15). Toutefois, selon la pratique administrative, le droit d'émission payé par la société sur un versement supplémentaire n'est pas déductible de la base imposable, ceci quand bien même ce versement réduit le montant finalement reçu par la société (JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME FIGUET, in Oberson/Hinny, Commentaire droits de timbre, ad art. 8 LT, ch. 10 et autres références). Enfin, l'obligation fiscale incombe à la société (art. 10 al. 1 LT).

- 7.2 En l'espèce, il apparaît que les actionnaires étaient titulaires, depuis l'assemblée générale du 8 avril 2002, d'une créance contre la société recourante pour le montant correspondant au dividende brut de Fr. 22'000'000.-. Cette créance était exigible dès l'échéance fixée le 4 décembre 2002. Lorsqu'ils ont renoncé au dividende par décision de l'assemblée générale extraordinaire du 11 décembre 2002, les actionnaires ont abandonné leur créance envers la société. Sous l'angle fiscal, ils ont par là-même effectué un versement supplémentaire à la société pour le montant net du dividende contrairement à ce que retient l'AFC sous cet angle, dite autorité ayant calculé le droit de timbre sur le montant brut du dividende. Aussi le montant de l'impôt s'élève-t-il à

Fr. 143'000.- et non à Fr. 220'000.- comme retenu par l'AFC, selon le calcul suivant : $22'000'000.- \cdot 35\% = 14'300'000.- \cdot 1\% = 143'000.-$.

Au vu de ce qui précède, il convient de confirmer la décision entreprise sur le principe qu'un impôt sur le droit de timbre de 1% est dû par la recourante. Elle doit toutefois être rectifiée en ce sens que celui-ci se calcule sur le dividende net de Fr. 14'300'000.-, soit sur le montant effectivement reçu par la société, représentant un montant d'impôt de Fr. 143'000.-. Aussi le point 3 de la décision entreprise doit-il être réformé en conséquence ; seul un impôt de Fr. 143'000.- est dû au titre de droit de timbre d'émission.

8. Enfin, la recourante invoque, à titre subsidiaire, l'application au cas d'espèce de la jurisprudence concernant la compensation entre la distribution de bénéfices et les apports. La renonciation au dividende valant apport selon la recourante devrait ainsi être compensée avec le dividende comme tel de telle sorte qu'aucun impôt ne serait dû. Ce raisonnement ne saurait toutefois être suivi, puisque, comme le précise l'administration fiscale, la jurisprudence et la doctrine prévoyant en effet la possibilité de compenser des avantages réciproques que peuvent se faire la société anonyme et son actionnaire ne parlent que de la compensation d'un apport dissimulé avec la distribution de bénéfices dissimulée et que pour autant qu'il existe une relation directe entre eux (ATF 113 Ib 23, 29 consid. 4c ; JEAN-MARC RIVIER, *La fiscalité de l'entreprise [société anonyme]*, Lausanne 1994, p. 275 et autres références citées). Tel n'est assurément pas le cas en l'espèce. Cela étant, on comprend mal le raisonnement de la recourante qui invoque tantôt la remise de dette tantôt la compensation, alors même que la distribution du dividende a simplement été annulée par la décision de l'assemblée générale extraordinaire du 11 décembre 2002. Or, sur le plan fiscal, cela ne modifie en rien le fait que la créance fiscale en matière d'impôt anticipé a pris naissance lors de l'échéance du dividende le 4 décembre 2002 et que la créance fiscale en matière de droit de timbre a pris naissance au moment de la renonciation par les actionnaires en date du 11 décembre 2002. Le fait que la recourante ou que les actionnaires puissent invoquer la compensation ne permet pas d'annuler les créances fiscales précitées qui ont valablement pris naissance aux périodes susmentionnées.

9.

- 9.1 Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis au sens du considérant 7.2 ci-dessus.
- 9.2 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 les surplus éventuel

(art. 1 ss plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également art. 7 du règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il faut entendre par-là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (GRISEL, op. cit., p. 848 ; cf. JEAN-FRANÇOIS POUDRET, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, vol. V, Berne 1992, ad art. 159, ch. 1).

En l'espèce, la recourante ayant partiellement obtenu gain de cause, il convient de réduire les frais de procédure par-devers le Tribunal administratif fédéral de Fr. 10'000.- à Fr. 9'000.-, cela en tenant compte du fait qu'elle a obtenu partiellement gain de cause sur un point de peu d'importance qu'elle n'a pas elle-même invoqué, mais qui a été examiné d'office par le tribunal de céans. Enfin, il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens pour les mêmes motifs.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours de la société X._____ du 18 mai 2004 est partiellement admis au sens du considérant 7.2 et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 7 avril 2004 est réformée en son chiffre 3 en ce sens que l'impôt dû au titre de droit de timbre d'émission s'élève à Fr. 143'000.-. Elle est confirmée au surplus.
2. Les frais de procédure par Fr. 9'000.-, 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. 10'000.-, le surplus par Fr. 1'000.- lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent prononcé.
3. Il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué :
 - à la recourante (par ses conseils, acte judiciaire avec accusé de réception)
 - à l'autorité intimée (S._____ ; acte judiciaire avec accusé de réception).

Berne, le 1er mars 2007

Le Juge président

La greffière

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

Voies de droit

Contre le présent arrêt, un recours de droit public peut être adressé au Tribunal fédéral. Il doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de l'expédition complète, accompagné de l'arrêt attaqué. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, soit, à son attention, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54 et 100 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 [LTF], RS 173.110).

envoi :