

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 février 1998)

Verrechnungssteuer. Geldwerte Leistungen. Verdeckte Gewinnausschüttung an den Delegierten des Verwaltungsrates.

Gesetzmassigkeitsprinzip.

Im Steuerrecht bewirkt dieser Grundsatz, dass der Abschluss von privatrechtsähnlichen Vereinbarungen zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen nicht zulässig ist. Eine gewisse Verständigung zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen ist dennoch in einem Verfahren betreffend die Schätzung von steuerpflichtigen Tatbeständen möglich, wenn sich diese als schwierig bestimmbar erweisen und wenn die von der Rechtsprechung aufgestellten einschränkenden Bedingungen erfüllt sind (E. 2).

Prinzip von Treu und Glauben.

Bestätigung der Voraussetzungen, die betreffend Zusicherungen der Steuerverwaltung erfüllt sein müssen (E. 3a). Ein widersprüchliches Verhalten des Bürgers kann dem Prinzip von Treu und Glauben zuwiderlaufen, ja sogar einen Rechtsmissbrauch darstellen, wobei dies auf die Beweiswürdigung des Gerichtes Auswirkungen haben kann (E. 3b).

Geldwerte Leistung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 VStV.

- Voraussetzungen und Beweislast (E. 4a). Im vorliegenden Fall wird eine einmalige Zahlung an den Delegierten des Verwaltungsrates, die diesem zusätzlich zu seinem Lohn ausgerichtet wurde, als eine verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, die eine geldwerte Leistung darstellt (E. 4b).

- Fälligkeit der geldwerten Leistung (Art. 12 VStG). Im Falle der verdeckten Gewinnausschüttung einer Dividende ist der Zeitpunkt der Auszahlung des Vorteils und damit der Entreicherung der Gesellschaft massgebend. Die Art und der Zeitpunkt der Bereicherung des Begünstigten ist hingegen weniger von Bedeutung (E. 5).

Impôt anticipé. Prestations appréciables en argent. Distribution dissimulée de bénéfice à un administrateur délégué.

Principe de la légalité.

En droit fiscal, ce principe implique que la conclusion de conventions analogues à celles que permet le droit privé n'est pas admissible entre l'AFC et l'assujéti. Une certaine entente entre l'administration et le contribuable est néanmoins possible dans le cadre de la procédure d'estimation des éléments imposables, lorsque ceux-ci s'avèrent difficilement déterminables et que les conditions restrictives énoncées par la jurisprudence sont réunies (consid. 2).

Principe de la bonne foi.

Rappel des conditions en matière d'assurance donnée par l'administration fiscale (consid. 3a). Une attitude contradictoire de l'administré peut s'avérer contraire au principe de la bonne foi voire même constitutive d'un abus de droit, ayant des effets sur l'appréciation des preuves par le tribunal (consid. 3b).

Prestation appréciable en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA et de l'art. 20 OIA.

- Conditions et fardeau de la preuve (consid. 4a). En l'espèce, une somme d'argent unique versée à un administrateur délégué en sus de son salaire est considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice constitutive d'une prestation appréciable en argent (consid. 4b).

- Echéance de la prestation appréciable en argent (art. 12 LIA). S'agissant d'une distribution dissimulée de dividende, c'est le moment de la distribution du bénéfice, et donc de l'appauvrissement de la société, qui est déterminant. Peu important la forme et le moment de l'enrichissement du bénéficiaire (consid. 5).

Imposta preventiva. Prestazioni pecuniarie. Distribuzione dissimulata di utili a un amministratore delegato.

Principio della legalità.

- In diritto fiscale, questo principio implica che l'AFC e il contribuente non possono concludere convenzioni analoghe a quelle ammesse dal diritto privato. Una certa intesa tra l'amministrazione e il contribuente è tuttavia possibile nell'ambito della procedura di stima degli elementi imponibili, ove questi ultimi risultino difficilmente determinabili e siano adempiute le condizioni restrittive poste dalla giurisprudenza (consid. 2).

Principio della buona fede.

- Conferma delle condizioni in materia di assicurazioni fornite dall'amministrazione fiscale (consid. 3a). Un atteggiamento contraddittorio dell'amministrato può rivelarsi contrario al principio della buona fede o costituire addirittura un abuso di diritto, il che può ripercuotersi sull'apprrezzamento delle prove da parte del tribunale (consid. 3b).

Prestazione pecuniaria ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e dell'art. 20 OIPrev.

- Condizioni e onere della prova (consid. 4a). Nella fattispecie, una somma di denaro unica, versata a un amministratore delegato in aggiunta al suo salario è stata considerata una distribuzione dissimulata di utili, che costituisce una prestazione pecuniaria (consid. 4b).

- Scadenza della prestazione pecuniaria (art. 12 LIP). In caso di riparto dissimulato di dividendi, è determinante il momento della distribuzione dell'utile, quindi dell'impoverimento della società. Forma e momento dell'arricchimento del beneficiario sono irrilevanti (consid. 5).

Résumé des faits :

A. (...)

B. En 1989, l'Administration fédérale des contributions (AFC) procéda à une révision partielle de la société X SA. Elle constata qu'au cours de l'exercice 1986, des honoraires avaient été crédités sur le compte créancier de l'actionnaire J. Z. pour des tâches entrant, selon elle, dans les fonctions usuelles d'un directeur. L'autorité fiscale considéra dès lors qu'il s'agissait là d'une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21) et de l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de ladite loi (OIA, RS 642.211) et décida d'une reprise de l'impôt anticipé qui fut fermement contestée par la société.

C. Le 19 juin 1991, revenant sur sa contestation de principe, la société déposa une formule 112, attestant désormais de la prestation appréciable en argent versée à J. Z. et rappela à l'AFC que ladite prestation figurait dans la déclaration d'impôt et qu'elle était taxée définitivement. Elle contesta cependant la date d'échéance du 1er janvier 1986 retenue par l'AFC et soutint que le montant dû était en réalité échu le 1er janvier 1987. L'AFC indiqua à X SA que les conditions requises pour que l'obligation fiscale puisse être exécutée par la procédure de déclaration de la prestation imposable n'étaient pas remplies. Elle requit dès lors de la contribuable le paiement de la somme de Fr. 85 400.- (soit 35% de Fr. 244 000.-), la renvoyant pour le surplus et pour le transfert de l'impôt à l'art. 14 LIA, ainsi qu'au délai supplémentaire de l'art. 32 al. 2 LIA, ayant trait à la demande de remboursement de l'impôt anticipé. Aucun paiement n'étant intervenu dans le délai de trente jours, l'AFC prononça la sommation usuelle et, sur demande, accorda un délai de paiement au 31 décembre 1993.

D. En date du 26 janvier 1994, la société, par l'entremise de son mandataire Me G., informa l'AFC qu'une demande de remboursement de l'impôt anticipé avait été présentée à l'Administration cantonale des impôts et qu'en l'absence de réponse de celle-ci, il convenait encore de patienter. En réponse, l'AFC précisa à la contribuable qu'il n'était pas possible de lier la procédure de perception de l'impôt anticipé avec celle concernant son remboursement à une personne physique, le procédé étant contraire aux dispositions légales. Elle pria la société de verser le montant de la reprise de Fr. 85 400.-, plus intérêt de 6% à partir du 17 décembre 1992 (date de la sommation), dans un délai de dix jours, faute de quoi elle se verrait contrainte de rendre une décision. La société déposa en date du 11 février 1994 un mémoire dit de «réclamation». Elle y invoqua l'existence d'un accord global intervenu en son temps, au terme duquel les représentants de l'AFC auraient réservé la position du canton, en ce sens que si ce dernier acceptait de rembourser l'impôt anticipé, la contribuable serait alors d'accord de le payer. L'AFC répondit que l'administration avait strictement respecté «l'arrangement transactionnel» passé en date du 17 mai 1990 et qu'elle ne s'était jamais engagée pour le canton de Vaud ou pour les services compétents concernant l'examen de la demande d'autorisation de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration. Elle reprocha à la contribuable de n'avoir pas respecté ses engagements au sujet du règlement de l'impôt dû. Par lettre du 14 juin 1994, le conseil de X SA fit savoir que celle-ci contestait sur le fond devoir la somme de Fr. 85 400.- et requit le prononcé d'une décision sujette à recours.

E. Le 26 mai 1995, l'AFC rendit une décision formelle fixant la créance fiscale à Fr. 85 400.-, plus intérêt moratoire au taux de 6% à partir du 17 décembre 1992, à titre d'impôt anticipé sur une prestation appréciable en argent faite à J. Z., actionnaire de la société. Elle motiva cette reprise d'impôt par le fait que les honoraires versés à J. Z. n'auraient pu l'être qu'en raison d'un rapport autre que celui de travail et qu'à l'évidence, une somme identique n'aurait pas été versée dans les mêmes conditions à un tiers véritable. Au surplus, l'échéance de la prestation appréciable en argent, nécessaire pour le calcul de l'impôt, fut fixée au 1er janvier 1986, étant donné la date d'enregistrement dans les comptes de la société. Le 16 juin 1995, la contribuable forma une réclamation. Par décision sur réclamation du 18 novembre 1995, l'AFC confirma sa créance fiscale.

F. Le 11 décembre 1996, X SA (ci-après: la recourante) a déposé devant la Commission fédérale des contributions (ci-après: la Commission de céans ou CRC) un recours administratif contre la décision sur réclamation de l'AFC. Prétendant ne pas devoir la somme de Fr. 85 400.-, la recourante conclut principalement à l'annulation de la décision entreprise et, subsidiairement, à ce qu'il soit constaté que ladite créance fiscale n'est échu qu'au 1er janvier 1987 et non au 1er janvier 1986. A titre de moyens, elle soutient en substance n'avoir accepté de comptabiliser la somme de Fr. 244 000.- comme prestation appréciable en argent que pour autant qu'il s'agisse d'une valeur au 1er janvier 1987. Au surplus, elle produit dix-neuf classeurs fédéraux démontrant selon elle que J. Z. a fourni un travail exceptionnel de par sa qualité et sa quantité justifiant le versement de la somme dont est litige. Par ailleurs et sur le fond, la recourante met l'accent sur l'accord global qui aurait été conclu avec l'AFC en date du 17 mai 1990 et relève qu'il reposait avant tout sur la promesse de l'AFC que le remboursement de l'impôt anticipé pourrait être demandé dans le cadre de la procédure cantonale. Enfin, selon elle, vu la lecture des comptes déterminants et l'octroi d'intérêts pour l'année 1987, ladite prestation appréciable en argent n'aurait été exigible qu'au 1er janvier 1987.

G. Dans sa réponse, l'AFC conclut au rejet du recours avec suite de frais. Elle met d'abord l'accent sur la séparation des procédures de perception et de remboursement de l'impôt anticipé, qui, selon elle, sont de nature complètement différente. Elle met ensuite en relief l'attitude contradictoire de la recourante, nie lui avoir fait la promesse qu'il pourrait y avoir remboursement et maintient la date d'échéance de la prestation appréciable en argent au 1er janvier 1986.

Extraits des considérants :

1. (...) En l'espèce, la recourante conteste principalement l'existence d'une prestation appréciable en argent et, subsidiairement, s'oppose à la date d'échéance fixée par l'AFC. Elle invoque donc la violation du droit fédéral au sens de l'art. 4 al. 1 let. a LIA et de l'art. 20 OIA, ainsi que, subsidiairement, celle de l'art. 12 al. 1 LIA.

2.a.aa. Le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité qui a même, en ce domaine, valeur de droit constitutionnel indépendant (ATF 123 I 4 consid. 2b, 122 I 63 consid. 2a, 120 la 266 consid. 2a). Cela signifie entre autres qu'une créance fiscale ne peut être prélevée que si les conditions légales sont réunies. Il s'ensuit logiquement que la conclusion de conventions entre l'autorité fiscale et l'assujéti ne doit être admise que si elle est prévue par la loi elle-même ou alors, par le biais de la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans des situations très particulières. Dans la mesure où le principe inquisitorial et la maxime d'office, de même que le principe de la collaboration des parties, constituent les piliers du droit fiscal, l'AFC ne peut conclure avec le contribuable de conventions analogues à celles que permet le droit privé (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 255 consid. 4).

bb. Sans véritablement représenter une exception audit principe, une importante réserve existe notamment lorsque, dans le cadre de la procédure visant à estimer les éléments imposables, ceux-ci sont difficilement déterminables. Une certaine entente

entre l'administration et le contribuable est alors possible à ce sujet, mais il ne s'agit pas là d'un véritable contrat (Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 379 et p. 286; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurich 1989, p. 3; Peter Rickli, Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht, Bâle 1987, p. 105 ss, 110 ss, 125 ss, à voir; Hans-Peter Hochreutener, La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, in: Les procédures en droit fiscal, Berne et autres 1997, p. 119 s.). Cette situation exceptionnelle suppose cependant la coexistence de conditions restrictives: le caractère estimatoire, la difficulté de l'établissement de l'état de fait - du point de vue de l'AFC - et l'impossibilité d'exiger certaines pièces (Archives vol. 63 p. 255 consid. 4; voir aussi Archives vol. 63 p. 670 consid. 5a in fine). Même si, dans ce cas, il y a des éléments d'entente («Verständigung»), il ne s'agit cependant pas de la conclusion d'une véritable convention («Abmachung»). L'on est plutôt en présence d'une procédure que l'AFC peut, à certaines conditions jurisprudentielles, offrir au contribuable. Ce dernier étant libre de l'accepter ou d'apporter des preuves, il s'agit dans le fond d'un cas spécial d'appréciation anticipée des preuves ou d'une forme spéciale d'établissement des faits, ne liant en tout cas pas l'AFC si des constatations ultérieures l'infirment.

b.aa. En l'espèce, le recourant fait état d'un «arrangement contractuel» qui aurait été passé le 17 mai 1990, dans les locaux de l'AFC. L'AFC elle-même a d'ailleurs également eu recours à de telles expressions, à plusieurs reprises, dans ses propres écritures. A l'évidence, l'expression apparaît impropre. D'abord, aucun des protagonistes n'est censé ignorer le fait que le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité et, si l'on peut regretter que l'expression soit abondamment utilisée par l'AFC - jusque dans des écritures rédigées en cours d'instance - la recourante ne saurait en tirer aucun droit. Ce qu'il importe de constater, c'est qu'à aucun moment, les points litigieux discutés ce jour-là ne l'ont été d'une manière dépendante les uns des autres. Prétendre l'inverse conduirait à soutenir que l'AFC a procédé à une espèce de compromis, cédant sur certains points mais restant intransigeante sur d'autres, bref qu'elle se serait livrée à une sorte de marchandage. Cette hypothèse n'est tout simplement pas envisageable et la recourante ne le prétend même pas. Certes, il y a eu rencontre des parties, mais celle-ci a eu lieu afin de «régler définitivement les problèmes» liés au contrôle sur place de l'AFC. Elle est restée dominée par le droit public et le principe de la légalité. La recourante ne prétend d'ailleurs pas non plus avoir conclu un contrat de droit administratif, seule hypothèse qui aurait éventuellement pu entrer en ligne de compte. Il faut donc conclure d'emblée à l'absence de véritable convention entre les parties en présence, aucune d'elles ne devant ni ne pouvant ignorer l'importance du principe de la légalité en matière fiscale.

bb. Il est vrai que l'AFC, dans une lettre du 17 janvier 1991, a précisé que l'arrangement n'engagerait l'administration que s'il était accepté, faute de quoi [elle se verrait contrainte] de reprendre toute liberté pour l'examen complet de l'ensemble du dossier. La décision sur réclamation du 18 novembre 1996 va dans le même sens. A l'évidence, il y a donc eu ici un élément de conciliation au niveau de l'établissement des faits tel qu'il est prévu par la jurisprudence du Tribunal fédéral dans le cadre de situations difficiles (cf. ci-dessus consid. 2b/aa). Le contrôle a donc été liquidé, pour certains points tout au moins, sur la base de la procédure parfois offerte à l'administré par l'AFC, au sens de la jurisprudence susmentionnée. Cela étant, s'agissant du point litigieux en l'occurrence, à savoir la prétendue prestation appréciable en argent faite par la recourante à J. Z., administrateur de la société, il faut préciser qu'elle est totalement indépendante des autres créances fiscales revendiquées par l'AFC. Contrairement aux autres points discutés, elle n'a pas fait l'objet de la procédure appliquée dans les cas où l'établissement des faits est difficile. Dès l'origine en effet, l'AFC a affiché et maintenu clairement sa position, sans qu'il y ait place pour un accord sur les faits au sens indiqué ci-dessus. En témoigne entre autres le procès-verbal de l'entretien entre les parties du 21 novembre 1989. La position de l'AFC n'a jamais varié par la suite.

Il convient donc de considérer que l'AFC et la recourante n'ont pas conclu de contrat global au sens propre du terme. Au surplus, elles se sont certes accordées sur le plan de l'établissement des faits pour certaines reprises ayant eu lieu lors du contrôle, mais non pour le montant objet du présent litige. Il s'ensuit qu'il n'y a pas eu de convention - sous quelque aspect que ce soit - dont la recourante pourrait se prévaloir. Les déclarations ou attitudes respectives des parties peuvent seulement être analysées, le cas échéant, sous l'angle du principe de la bonne foi.

3. Il convient en premier lieu d'examiner, vu les griefs de la recourante, s'il y a eu promesse de la part de l'AFC et, en second lieu, d'apprécier le comportement de la contribuable sous l'angle de la bonne foi.

a.aa. Le principe de la bonne foi, tiré de l'art. 2 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider les rapports entre l'Etat et les administrés. Il comprend, outre l'interdiction du comportement contradictoire et de l'abus de droit, le principe de la protection de la confiance (Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zurich 1993, p. 118; arrêt de la Commission de céans publié dans JAAC 60.81, p. 726 consid. 3a/aa.). Ce dernier confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances précises qu'elle lui a faites et qu'elle ne trompe pas la confiance qu'il a à juste titre placée en celles-ci. Outre une promesse effective, cinq conditions cumulatives doivent être remplies:

- l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;
- la promesse a émané d'un organe compétent ou censé l'être;
- l'administré a eu de sérieuses raisons de croire à la validité de cette promesse;
- en conséquence, il a pris des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice;
- la législation applicable ne s'est pas modifiée depuis que l'assurance a été donnée.

(ATF 121 II 479 consid. 2c, 117 la 287 consid. 2b, 114 la 213 consid. 3a; Archives vol. 65 p. 69 consid. 5; arrêt de la CRC non publié en la cause S. AG c / AFC, du 20 août 1997, consid. 2c; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berne 1985, p. 220 ss; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel / Frankfurt am Main 1983, p. 79 ss et 128 ss; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 390 ss).

S'il s'avère que toutes ces conditions sont remplies et qu'au surplus, il n'existe aucun intérêt public primant l'application du principe de la bonne foi, le citoyen doit être replacé dans la situation dans laquelle il se trouverait sans la promesse (ATF 116 Ib 185 consid. 3c). Il faut encore noter qu'en droit fiscal, le droit à la protection de la bonne foi est en principe moins étendu que dans les autres domaines, vu l'importance qu'y revêt le principe de la légalité (Archives vol. 57 p. 163 consid. 4). Les conditions susdites doivent être examinées avec une plus grande rigueur (Archives vol. 60 p. 53 consid. 53; pour une mise en doute de cette application plus rigoureuse en droit fiscal, voir l'arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de douanes publié dans

JAAC 60.16 consid. 3c/bb).

bb. En l'espèce, il apparaît clairement qu'à aucun moment, l'AFC n'a fait de promesse au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF). D'abord, en date du 21 novembre 1989, l'administration a maintenu sa prise de position adoptée lors de la révision. Par ailleurs, il ressort clairement de la notice de l'AFC portant sur l'entretien du 17 mai 1990 que la procédure de déclaration a été offerte «sous réserve de bonne fin». Il n'est pas vraisemblable qu'un fonctionnaire spécialisé de l'AFC ait fait la promesse que la procédure de déclaration serait possible et encore moins qu'un remboursement interviendrait pour l'actionnaire bénéficiaire en cas de paiement. L'AFC est certes compétente pour accorder la procédure de réclamation, mais une réserve a existé concernant l'accord final des services compétents. Cette dernière, prouvée par un document écrit datant du moment où il n'y avait pas litige entre les parties, est claire et compréhensible. Il faut donc privilégier la version de l'AFC, qui a certainement envisagé, voire «offert», la procédure de déclaration, mais pour autant seulement que les conditions en soient réunies. La seule allégation contraire de la recourante ne saurait suffire, s'agissant d'une promesse faite par une autorité fiscale. De même, l'interrogatoire des fonctionnaires ne s'impose pas du côté de l'AFC et, s'agissant d'autres témoins, leur proximité ou leur dépendance avec la contribuable ne permettrait pas d'accorder à leur déclaration une force probante suffisante pour infirmer celle du document écrit. Procédant à une appréciation anticipée de ces moyens de preuve (ATF 115 la 8 consid. 3a, 106 la 162 consid. 2b), et en l'absence de document écrit conduisant à une version contraire, la Commission de recours considère que la contribuable doit supporter les conséquences du fardeau de la preuve (ATF 117 V 153, 115 V 38). Aucune promesse n'ayant été faite par l'AFC, le principe de la bonne foi n'a donc pas été violé.

b.aa. Le principe de la bonne foi énoncé ci-dessus s'applique aussi, dans son acception la plus moderne, à l'égard de l'administré - étant bien entendu qu'il ne s'agit plus dans ce cadre-là d'un droit constitutionnel. Il est en tout cas admis que l'administré lui non plus ne saurait adopter une attitude contradictoire (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 433 s.).

L'attitude contradictoire peut exister en relation avec le devoir de collaborer. En se contredisant, l'administré viole en effet d'abord l'art. 39 LIA. Ce dernier dispose que le contribuable doit renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Tel n'est pas le cas d'un contribuable qui revient de manière patente sur des déclarations antérieures. Il ne renseigne pas l'Administration «en conscience» et la situation est certainement encore plus flagrante en matière de prestations appréciables en argent, dont le contribuable connaît en principe personnellement la nature exacte. L'assujetti violant ainsi son devoir de collaborer, ses propres allégations perdent de leur force probatoire potentielle. La violation du devoir de collaborer - en tant qu'elle consiste en une attitude contradictoire du contribuable - a donc une influence sur l'appréciation des preuves (Thomas Merkli / Arthur Aeschlimann / Ruth Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsverfahren im Kanton Bern 1997, ad art. 20 ch. 4, p. 180) et l'on ne saurait alors reprocher à l'autorité chargée de juger d'établir l'état de fait sur la base d'indices (Archives vol. 44 p. 304 consid. 3b et 4).

L'attitude contradictoire peut cependant avoir des conséquences, certes toujours en relation avec l'état de fait, encore plus graves. Lorsque l'attitude contradictoire est patente, elle constitue un abus de droit, un venire contra proprium factum (ATF 123 III 228 consid. 4d), dont les effets sont forcément plus importants qu'en cas de simple violation du devoir de collaborer. Dans certains cas, la déclaration initiale du contribuable gardera même sa valeur (ATF 85 I 252 consid. 4). Certes, on ne saurait conclure hâtivement à un abus de droit, à un acte contradictoire (Moor, op. cit., p. 433) et en principe, il ne dispense pas l'autorité de ses obligations dérivant du principe inquisitorial. Il suffit de retenir cependant que la déclaration première peut, dans certaines circonstances, être tenue pour vraie et influencer en tout cas la conviction du tribunal de manière décisive.

bb. En l'espèce, le litige porte d'abord sur la question de l'existence d'une prestation appréciable en argent et, comme on l'a vu, le comportement du contribuable peut parfois constituer un abus de droit. Il se justifie dès lors d'examiner l'attitude de la recourante dans le cadre de l'éventuelle existence de la créance fiscale en cause.

4. Il convient d'examiner d'abord si la créance fiscale fixant l'impôt anticipé grevant la prétendue prestation appréciable en argent de la part de la recourante à J. Z. est fondée ou non.

a.aa. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a entre autres pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Bâle 1971, p. 90 ss). Constitue également un rendement imposable d'actions, toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 OIA). Entrent dans le cadre de cette norme, non seulement les distributions de bénéfice ordinaires, mais aussi ce que l'on appelle communément les distributions de bénéfice dissimulées. Certes, la société anonyme est en droit de conclure des contrats de droit privé avec ses actionnaires, dans la même mesure qu'elle pourrait le faire avec des tiers non participants. N'étant pas fondées sur le rapport de participation lui-même, les prestations faites par la société anonyme dans ces conditions ne sont alors pas soumises à l'impôt anticipé (Archives vol. 63 p. 253 consid. 2b, vol. 60 p. 561 consid. 1b). Par contre, s'il s'avère que l'attribution de la société a été faite à ses actionnaires - ou à toute personne proche de la société ou de ses actionnaires - sans contre-prestation équivalente, elle constitue une prestation appréciable en argent, pour autant que le caractère insolite du procédé soit reconnaissable pour les organes de la société (Archives vol. 65 p. 400 consid. 2, vol. 64 p. 496 consid. 2b, vol. 60 p. 561 consid. 1b; Pfund, op. cit., ad art. 4 al. 1 let. b LIA, ch. 3.53 ss; Ernst Höhn, Steuerrecht, 7e éd., Berne 1993, § 28, p. 405 ss, ch. 6 ss; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Lausanne 1994, p. 265 s.).

bb. De manière plus précise, il y a prestation appréciable en argent sous forme d'une distribution de bénéfice dissimulée lorsque trois conditions cumulatives sont remplies (Archives vol. 61 p. 541 consid. 2; ATF 115 Ib 279 consid. 9b; arrêts de la Commission de recours de céans dans Archives vol. 65 p. 760 consid. 3; décision non publiée de la Commission de recours du 27 octobre 1997, en la cause P. AG c / AFC, consid. 3, avec renvois; Pfund, op. cit., p. 117, ch. 3.53):

1° La prestation de la société est faite sans contre-prestation économique équivalente de la part du bénéficiaire. Il y a appauvrissement économique sans cause de la société et ce dernier repose uniquement sur le rapport de participation, sans qu'il s'agisse d'un remboursement du capital apporté. Tel n'est pas le cas en principe si la prestation repose sur un autre motif que le rapport de participation, par exemple sur un rapport de droit privé clairement établi et motivé (Archives vol. 63 p. 63 consid. 2a).

2° L'attribution de la société est faite à un titulaire de droits de participation à la société ou, comme le précise l'art. 20 OIA, à un tiers le touchant de près. Il peut s'agir d'une personne physique parente de l'actionnaire ou d'une personne morale dominée par

l'actionnaire. Selon la jurisprudence, sont également considérées comme proches les personnes avec lesquelles l'actionnaire entretient des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, apparaissent comme le véritable motif de la prestation, ainsi que les personnes à la disposition de qui l'actionnaire met la société pour le développement de leurs affaires (Archives vol. 64 p. 496 consid. 2b in fine avec renvois; Conrad Stockar / Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben etc., vol. 2, VStG Art. 4 Abs. 1 Bst. b, N. 155). Au surplus, l'analyse doit révéler qu'une telle prestation n'aurait pas pu avoir lieu dans les mêmes conditions entre des tiers. Cette dernière apparaît insolite, précisément dans la mesure où elle ne serait jamais intervenue entre des tiers (Archives vol. 65 p. 450 consid. 2a, avec renvois; Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, Archives vol. 31 p. 180; Pestalozzi-Henggeler, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, thèse, Zurich 1947, p. 37 ss).

3° Les organes ou les responsables de la société se sont rendus compte - ou auraient dû le faire - du caractère non économique de la transaction et y ont quand même procédé. La distribution de bénéfice dissimulée et le caractère insolite de la prestation étaient pour eux reconnaissables (Archives vol. 63 p. 253 consid. 2b). La disproportion entre la prestation et la contre-prestation de l'actionnaire doit cependant être manifeste, une différence minime n'étant pas suffisante pour conclure à l'existence d'une prestation appréciable en argent (Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3e éd., Berne 1993, p. 462 s.).

cc. En principe, il appartient au contribuable de prouver le caractère de charge de la prestation en cause (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b; vol. 63 p. 63 consid. 3a). L'art. 39 LIA fait écho à ce principe en insistant sur le devoir de collaborer (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b). Le contribuable doit démontrer que la prestation était justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales - et non les relations personnelles ou étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation - ont conduit à la prestation appréciable en argent. Le caractère vraisemblable ne suffit en principe pas et la justification par les seuls documents écrits peut, selon les circonstances - notamment lorsque le contact avec l'étranger est en jeu -, s'imposer (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b in fine). D'une manière générale, la question ne saurait donc se juger en ce domaine sur la base de simples allégations. En tous les cas, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences et s'attendre à ce qu'il soient qualifiés de prestations appréciables en argent (Archives vol. 60 p. 564 consid. 3). Au demeurant, certains indices peuvent s'avérer suffisants, une présomption conduisant directement, sans instruction supplémentaire, à l'application des règles sur le fardeau de la preuve (Archives vol. 64 p. 499 consid. 3c).

b.aa.aaa. En l'espèce, s'agissant de la première condition, la Commission de recours observe d'abord que la recourante a toujours allégué que la prestation effectuée en faveur de son administrateur avait été opérée sur la base d'un mandat. Cela dit, le rapport de subordination liant J. Z. à la recourante au moment de l'octroi de la prestation n'est pas contestable. L'AFC a toujours prétendu que ce dernier avait la charge, au moment des faits, d'administrateur délégué et qu'il recevait un véritable salaire. La recourante ne le conteste pas et il est admis que J. Z. était administrateur délégué. Enfin, il faut rappeler qu'un administrateur entretient effectivement avec la société, en principe, un rapport de subordination (ATF 122 V 178, 121 I 259 = Archives vol. 65 p. 421 ss; Peter Bockli, Schweizer Aktienrecht, Zurich 1996, p. 792). Or, un rapport de mandat ne saurait coexister avec un rapport de travail, dont le fondement est précisément la dépendance (ATF 112 II 46 consid. 1a/aa). Si, comme on l'a vu, une société anonyme peut conclure un contrat de droit privé avec l'un de ses actionnaires, un contrat de mandat de longue durée passé avec un administrateur délégué, qui reçoit déjà un salaire, ne peut être accepté qu'avec la plus grande réserve. Si le temps passé complètement au service de la société est indemnisé par une somme appelée «salaire» ou selon le mode d'indemnités périodiques, on ne voit pas pour quelle raison des prestations spécifiques seraient honorées à nouveau et donc indemnisées doublement. Pour cette raison déjà, la prestation de la recourante apparaît avoir été faite sans véritable contre-prestation.

Il n'est pas inutile de rappeler que l'attribution dont est litige a été soi-disant faite à J. Z. en contrepartie de son travail dans le cadre du dossier dit «S.». Ce long contentieux trouve son origine dans l'exécution défectueuse de deux contrats passés en 1980 par la recourante avec la société étrangère S. Il se subdivise par la suite en plusieurs litiges distincts, relatifs à la véritable portée des clauses d'arbitrage, à la propriété de crédits documentaires pour lesquels la recourante était donneuse d'ordres ou assignante, à la consultation du bilan et des comptes de profits et pertes de la recourante, à diverses contestations en matière de revendication et de séquestre, ainsi que, finalement, à deux actions en paiement intentées en Suisse contre S. Les documents produits par la recourante contiennent le résultat du travail considérable et complexe fourni par des avocats et conseils juridiques. L'examen des dix-sept classeurs et onze boîtes d'archives enseigne d'abord que c'est M. Z. - et non J. Z. - qui a joué le rôle le plus important. C'est en effet à lui que se sont toujours adressés les avocats oeuvrant pour la recourante, ainsi que les autres acteurs du dossier. Que J. Z. ait travaillé pour ce dossier, il faut bien sûr l'admettre, comme en témoignent - en dépit de leur rareté - certaines pièces. Il n'en demeure pas moins qu'en aucun cas les classeurs et boîtes d'archives ne sont de nature à prouver un travail conséquent de sa part, reposant sur un contrat séparé. Aucun indice ne vient non plus étayer l'affirmation selon laquelle le travail aurait été fait en dehors des heures de travail, dès lors qu'il s'agit beaucoup de relations avec des hommes de loi habitant la Suisse et l'Angleterre. En fait, tous ces classeurs et boîtes d'archives prouvent l'important travail accompli par des avocats et hommes de loi, sans plus. Vu la majorité des litiges en cause, plus juridiques que liés à un état de fait, l'allégation selon laquelle J. Z. serait intervenu avec une intensité exceptionnelle n'est manifestement pas plausible au vu de l'examen effectué. Enfin et surtout, il n'est pas pensable qu'il y ait eu deux contrats parallèles de travail - et encore moins de mandat et de travail - pour une période allant de 1980 à 1993, soit durant treize ans. A aucun moment les sommes versées n'ont été constatées dans un certificat de travail, ni des contributions versées aux assurances sociales (arrêt de la Commission de céans publié dans Archives vol. 65 p. 764 consid. 4b/bb in fine; Bockli, op. cit., p. 792). On ne peut donc admettre la thèse d'un second contrat autonome, qu'il soit de mandat ou de travail (Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, Zurich 1995, p. 318) et l'on doit considérer que la somme remise l'a été sans aucune véritable contre-prestation dépassant le cadre des tâches de directeur incombant à J. Z.

bbb. Par ailleurs, s'agissant de la deuxième condition, compte tenu de la situation économique de la société au cours de l'année 1985, il apparaît que la recourante n'aurait jamais versé une telle somme à un véritable tiers pour un travail qui ne faisait pas appel à des connaissances spécialisées, mais au mieux à la connaissance d'un état de fait, et alors même que cette même personne était déjà rémunérée de manière régulière sur une autre base contractuelle. Jamais en tout cas, une société n'aurait versé des indemnités dans le cadre d'un rapport de subordination, avant même qu'une part du travail ne soit accomplie, comme cela s'est produit en l'espèce. La somme d'argent dont il est question a en effet été concédée indépendamment de l'issue du litige en cause. Or, l'examen des classeurs révèle que le contentieux global a duré en tout cas jusqu'en 1993, date à laquelle les deux actions au fond n'étaient d'ailleurs même pas encore tranchées. Pour des travaux dits spéciaux, détachés d'un rapport de subordination de base, effectués de 1980 à 1993, voire encore ultérieurs, J. Z. aurait donc reçu, pour tout son travail, une indemnité unique en 1986... A l'évidence, un tiers employeur n'aurait jamais agi de la sorte. Quant à

l'employé, ce dernier n'accepterait certainement pas non plus sans autre ce procédé, ni celui de la compensation, qui a été quasiment imposée par la société. Quant au point de savoir si la prestation a été faite à un proche de la société, comme l'exige la loi, cette condition apparaît manifestement réalisée, J. Z. étant actionnaire et administrateur délégué de la recourante au moment de l'attribution de la prestation en cause. La recourante ne le conteste pas et le dossier ne contient pas de pièces infirmant ce fait. Le caractère de proximité imposé par la loi ne fait aucun doute.

ccc. Enfin, les organes de la société anonyme devaient ou auraient dû savoir à l'évidence que J. Z. était rétribué sans raison véritable en plus de ses appointements ordinaires. Ils devaient inévitablement se rendre compte, au vu des circonstances de fait exposées ci-dessus, du caractère insolite du versement d'une somme d'argent intervenant dans le cadre d'un rapport de subordination et honorant des prestations ne pouvant reposer, d'après l'expérience, sur un contrat autonome.

bb. La conviction de la Commission de recours est renforcée par l'attitude de la recourante. D'une part, après avoir prétendu que les Fr. 244 000.- étaient justifiés commercialement, la recourante a, en date du 19 juin 1991, clairement admis qu'il y avait eu prestation appréciable en argent de sa part. A un certain moment, la société a donc reconnu que cette prestation n'était pas une charge mais une distribution dissimulée de bénéfice. Certes, la recourante revient aujourd'hui en arrière. Il n'en demeure pas moins qu'en date du 19 juin 1991, elle a expressément reconnu non seulement les faits, mais l'appréciation juridique de ces faits. D'autre part - comme le relève à juste titre l'AFC - le problème du remboursement de l'impôt anticipé à l'actionnaire n'a rien à voir avec celui de l'assujettissement de la prestation offerte par la société. Même si des considérations de remboursement à l'actionnaire ont joué un rôle, la société anonyme est une entité totalement indépendante et ne saurait admettre une prestation appréciable en argent inexistante. Autrement dit, on ne voit pas pourquoi un contribuable accepterait de se voir imposer un bénéfice, alors que celui-ci n'existe pas. Par ailleurs, la recourante ne prétend pas que sa dernière volte-face reposerait sur une erreur de sa part ou sur la découverte ultérieure de certaines pièces. Le seul motif de son revirement est la soi-disant promesse de l'AFC qu'il y aurait une procédure de déclaration, voire même un remboursement - cantonal - de l'impôt anticipé. Or, comme on l'a vu, l'AFC n'a jamais rien garanti de tel. Enfin, il ressort clairement du dossier que le seul but du revirement de la contribuable est de faire admettre une autre date d'échéance pour ladite prestation appréciable en argent. Comme le relève très justement l'AFC, la contribuable est d'accord de reconnaître la prestation appréciable en argent à condition que l'échéance soit fixée à l'année 1987. Cette attitude est manifestement contradictoire et viole le principe de la bonne foi. Compte tenu des circonstances, il s'agit même d'un venire contra proprium factum constituant un abus de droit. Il est - pour le moins - de nature à renforcer en l'espèce et en l'état la conviction de la Commission de recours de manière décisive.

cc. Enfin, eu égard au caractère particulier de la créance fiscale, la Commission de recours doit relever l'importance des documents écrits concernant le versement régulier d'indemnités, appelées «salaire» par l'AFC et «rémunération usuelle» par la recourante. Vu les circonstances, la recourante se devait de prendre des précautions écrites particulièrement élevées (cf. ci-dessus consid. 4a/cc). Comme on l'a vu, la consultation des vingt-huit classeurs et boîtes d'archives produits n'apporte manifestement pas les preuves escomptées. Il s'ensuit que la contribuable doit supporter les conséquences du fardeau de la preuve et qu'il n'est pas possible d'accepter, sur la base de simples allégations, un rapport indépendant et supplémentaire de mandat. Compte tenu des strictes exigences de preuve, de la violation du principe de la bonne foi constatée, voire de l'abus de droit, il convient, par appréciation anticipée des preuves (ATF 122 V 162 consid. 1d), de rejeter les offres de preuve supplémentaires de la recourante, étant donné que les pièces du dossier suffisent à forger la conviction du tribunal. On précisera au surplus que, s'agissant de témoins, l'art. 14 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) est en principe inapplicable à la procédure fiscale en raison de l'art. 2 al. 1 PA et que par conséquent seules les lois spéciales sont dès lors applicables, en l'occurrence la LIA. Or, il n'est pas certain qu'il découle de cette loi une véritable obligation ou même un droit d'entendre des témoins ou de demander des renseignements à des tiers sans leur consentement. Il est même probable que l'audition de témoins - si elle n'est pas exclue - ne doit être qu'exceptionnelle (voir pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, Archives vol. 60 p. 433 consid. 2, vol. 62 p. 424 consid. 2b; pour les douanes, ATF non publié du 21 février 1994, en la cause E. c / AFC, la portée de l'art. 2 al. 1 PA n'y étant cependant pas examinée). Mais cette question peut rester ouverte (décision non publiée de la Commission de recours du 27 octobre 1997, en la cause P.AG c / AFC, consid. 2b). On ne saurait en tout cas procéder à l'audition de témoins proches de la contribuable en cause, dès lors que, par la force des choses, leurs déclarations ne pourraient être appréciées qu'avec une très grande retenue (Archives vol. 56 p. 566 consid. 3). Quant à la recourante elle-même, elle a pu s'exprimer par écrit et il faut rappeler qu'elle n'a pas de droit - par exemple par ses organes - à être entendue par oral (ATF 122 II 469 consid. 4a; Archives vol. 66 p. 70 consid. 4). Reste la requête de production du dossier de la contribuable, actuellement en mains du Tribunal administratif (...). Compte tenu des pièces topiques déjà produites et de leur examen, il convient de la rejeter, d'autant plus qu'il ne s'agit pas d'un moyen de preuve suffisamment pertinent et approprié pour l'examen du bien-fondé d'une créance fiscale d'impôt anticipé fixée par l'Administration fédérale des contributions, dont le dossier complet a été produit (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 I, N° 1, p. 43).

Pour ces motifs, de trois ordres différents mais convergents, il convient d'admettre l'existence d'une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA et de rejeter la conclusion principale, le recours s'avérant mal fondé sur ce point.

5. Subsidièrement, la recourante allègue que la prestation appréciable en argent est échue au 1er janvier 1987 et non au 1er janvier 1986.

a. Conformément à l'art. 12 al. 1 LIA, la créance fiscale prend naissance, pour les revenus de capitaux mobiliers, au moment où échoit la prestation imposable. Quant à l'échéance de la créance fiscale elle-même, elle intervient, s'agissant des revenus de capitaux mobiliers - autres que les intérêts des obligations de caisse, les avoirs de clients auprès de banques ou de caisses d'épargne suisses et les rendements de parts sociales de sociétés coopératives -, trente jours après la naissance de la créance fiscale. S'agissant de la distribution de dividendes, la forme dans laquelle ils ont été transférés - tout comme le moment de leur encaissement ou de leur comptabilisation par le destinataire de la prestation - importent peu (Pfund, op. cit., ad art. 12 al. 1 LIA, ch. 2.1.). Si, en principe, la notion d'échéance est celle du droit privé, l'impôt est également dû en l'absence de convention sur l'échéance, par exemple en l'absence de décision de l'assemblée générale sur la répartition du bénéfice. C'est notamment le cas pour les distributions de bénéfice dissimulées. Dans ces hypothèses, l'échéance ne doit pas être prise dans le sens que lui prête le droit privé. Elle a lieu au moment où la société anonyme s'acquitte de la prestation, soit au moment où intervient la prestation appréciable en argent (Pfund, op. cit., ad art. 12 al. 1 LIA, ch. 2.3.; Archives vol. 25 p. 15 consid.).

b. En l'espèce, il convient de prendre acte qu'il n'y a pas eu, à proprement parler, d'exigibilité ou d'échéance conventionnelle conclue par la société et la personne bénéficiaire. Comme on l'a vu, s'agissant de la distribution légale de bénéfice, la forme et le moment de l'encaissement par le destinataire n'ont pas d'importance, l'accent étant mis sur l'instant de la distribution. En

l'occurrence, il s'agit de faire une différence entre le moment de la distribution du bénéfice - même dissimulée - et l'instant de la compensation, c'est-à-dire la manière dont il est parvenu dans la sphère du destinataire. Ces moments ne concordent pas et il convient de trancher en faveur de l'un d'eux. Or, il apparaît effectivement logique d'appliquer mutatis mutandis, comme le suggère l'AFC, les règles sur la distribution ordinaire d'un bénéfice. S'agissant d'une distribution dissimulée, il n'existe aucune raison de traiter le contribuable de manière plus avantageuse que s'il s'agissait d'une distribution normale. En ce sens, l'accent doit être mis sur le moment de l'appauvrissement de la société, plutôt que sur le moment de la véritable réception de l'enrichissement, dès lors que l'impôt anticipé frappe la «distribution» du bénéfice et non le bénéfice lui-même. Or, de l'avis de la Commission de recours de céans, la distribution de bénéfice - ou l'appauvrissement de la société - est intervenue incontestablement en l'année 1986. La lettre du 6 juin 1986 fait clairement état d'un enregistrement de Fr. 244 000.- «avec effet au 1er janvier 1986». Ce bénéfice n'est donc pas intervenu en l'année 1987 mais bien avant, et il faut partir de l'idée qu'il a été distribué en date du 1er janvier 1986, la lettre du 6 juin 1986 ayant plutôt valeur de confirmation. Cette date est d'ailleurs confirmée par l'écriture passée au grand livre. Elle fonde donc l'échéance de la prestation imposable et, partant, la naissance de la créance fiscale (art. 12 al. 1 LIA), celle-ci venant à échéance trente jours plus tard, soit le 1er février 1986 (art. 16 al. 1 let. c LIA).

6.a. Aux termes de l'art. 20 LIA, lorsqu'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable. Exécutant cette disposition, l'art. 24 OIA dispose que la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable lorsque l'impôt réclamé à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres concerne une prestation échue au cours des années précédentes (let. a). La procédure de déclaration n'est cependant admissible que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaires de la prestation) auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance, et si leur nombre ne dépasse pas vingt (art. 24 al. 2 OIA; Archives vol. 59 p. 322 consid. 20c, vol. 54 p. 397 ss, vol. 37 p. 389 ss; Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, Archives vol. 54 p. 329 ss). En l'espèce, le litige ne porte pas sur l'octroi ou non de la procédure de déclaration, ni sur le remboursement de l'impôt anticipé, mais sur le seul bien-fondé de la créance d'impôt. Il n'est donc pas encore possible d'aborder la question de la procédure de déclaration, un refus de l'AFC devant en principe faire l'objet d'une procédure séparée. D'ailleurs, les parties en présence ne font aucune allusion aux conditions objectives et subjectives qui sont posées pour l'octroi d'une telle procédure (Pfund, op. cit., p. 491 ss, ad art. 20 LIA).

b. Conformément à l'art. 16 al. 1 let. c LIA, en relation avec l'art. 12 LIA, l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale. Aux termes de l'art. 16 al. 2 LIA, les montants d'impôt échus qui n'ont pas été payés quinze jours après une sommation officielle portent intérêt dès la date de la sommation. C'est en date du 17 décembre 1992 que l'AFC a prié la contribuable de s'acquitter de la somme de Fr. 85 400.- dans un délai de quinze jours et l'a rendue attentive aux conséquences du non-paiement de la somme requise. Il s'ensuit que c'est à ce moment-là que la contribuable a été sommée au sens de l'art. 16 al. 2 LIA. Comme le montant réclamé n'a pas encore été acquitté à ce jour, il porte donc intérêt au sens de la loi. L'intérêt ne court cependant pas depuis la date de l'envoi de la sommation, mais depuis celle de sa réception (Pfund, op. cit., p. 446, ch. 3.5.). En l'espèce, il est établi que la contribuable a reçu la sommation, par sa fiduciaire, au plus tôt le 18 décembre 1992. Le départ de l'intérêt est donc à compter dès ce jour-là et non dès le 17 décembre de la même année. Il s'élève à 6% jusqu'au 31 décembre 1996 et à 5% dès le 1er janvier 1997 (Ordonnances du département fédéral des finances des 30 avril 1990 et 29 novembre 1996, RS 642.212). Le recours doit être partiellement admis dans cette mesure (Arrêt non publié du 27 octobre 1997, op. cit., consid. 10).

Le recours de X SA est partiellement admis dans le sens du consid. 6, rejeté pour le surplus.

Dokumente der SRK