Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1521/2006

{T 0/2}

Arrêt du 5 juin 2007.

Composition : Juges : Pascal Mollard (Président du collège), Daniel Riedo et Salome Zimmermann
Greffière: Marie-Chantal May Canellas.

X._____, ***** (anciennement X._____, *******), représentée par la succursale X._____, *******, succursale de Genève (anciennement X._____, *******, succursale de Genève), *******,**
recourante, représentée par Me Jacques Python, avocat, *******,

contre

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

concernant
Impôt anticipé prélevé sur dividende; demande de remboursement; CDI-NL.

Faits :

A. La succursale de Genève de la société X._____, ******* (ci-après : Z._____), fut inscrite auprès du registre du commerce du canton de Genève sous la dénomination « X._____, *******, succursale de Genève » en date du 27 juin 1989. Elle modifia par la suite, selon les informations ressortant de la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC) du 22 septembre 2005, sa raison sociale en « X._____, *******, succursale de Genève » (pièce n° 1 produite par l'Administration fédérale des contributions [AFC]). Dite succursale a pour but inscrit auprès du registre du commerce : « acheter, vendre, échanger à titre principal ou en tant qu'agent sur base de commissions, dans le domaine des matières premières, en particulier en rapport avec l'énergie, notamment des matières telles que le pétrole brut, le gaz et tous les produits dérivés, et participer aux marchés à terme dans le domaine de l'énergie. ». Elle a pour principale activité de négocier et conclure des contrats commerciaux relatifs à la vente de produits dérivés du pétrole en partie pour le compte de la société dont elle dépend, à savoir « X._____ », société à responsabilité limitée de droit néerlandais (pièce n° 22 produite par Z._____).

B. X._____ fut constituée le ******* **** et avait son siège social initial à ******* aux Pays-Bas. Par décision du ******* ****, elle transféra son siège social et ses activités à ******* aux Antilles néerlandaises, ceci avec effet au ******* **** (pièce n° 1 de l'AFC ; pièce n° 10 produite par Z._____). Selon ses statuts, elle a notamment pour but l'achat, la vente, l'échange à titre principal ou en tant qu'agent de matières telles que le pétrole brut, le gaz et tous les produits dérivés et de participer aux marchés à terme dans le domaine de l'énergie (pièce n° 4 produite par Z._____, art. 2 let. a des statuts). Depuis ****, X._____ est entièrement détenue par la société Y._____ (anciennement Y._____ ; ci-après : Y._____), à *******, laquelle fait partie du groupe W._____, à *******, aux Îles Vierges britanniques (ci-après : W._____), actif dans le domaine de l'énergie.

C. Les activités d'W._____ couvrent quatre secteurs principaux, à savoir le négoce, l'exploration et la production, le stockage et la distribution, et l'exploitation aurifère. Chaque secteur est dominé par une société faîtière (ou sub-holding), à savoir la société précitée Y._____ s'agissant du négoce de pétrole et de riz, ainsi que les sociétés M._____ (*******) pour ce qui a trait à l'approvisionnement en pétrole brut, N._____ (*******) pour ce qui concerne la distribution de produits pétroliers et N._____ (*******) active dans la recherche et l'exploitation minière (voir notamment pièces n° 22 à 25 de l'AFC ; pièces n° 7, 13, 20, 22 produites par Z._____). Il existe également en Suisse, outre la succursale Z._____, d'autres succursales rattachées aux sociétés faîtières précitées, comme N._____, succursale de Genève, O._____, succursale de Genève et P._____, succursale de Genève (pièces n° 13 à 15 de l'AFC).

D. L'entier des participations de la société R._____ (ci-après : R._____),

société anonyme de droit suisse ayant son siège social à Genève (pièce n° 12 de l'AFC ; pièce n° 34 produite par Z._____) a été attribué à la succursale Z._____ depuis le 27 décembre 1996. R._____ fut constituée en date du 9 avril 1986 sous la raison sociale « ******* » et faisait alors partie du groupe *******, actif dans l'exploitation de produits de base, de matières premières et de métaux précieux. Elle avait pour but à cette époque de fournir une assistance technique et des prestations de services à d'autres sociétés du groupe ******* dans le domaine de l'exploitation de produits de base, de matières premières et de métaux précieux, de commercialisation de ces produits, de recherche de marchés et d'assistance administrative et commerciale générale du groupe (pièce n° 2 de l'AFC). Elle fut acquise par le groupe W._____ en 1988, raison pour laquelle sa raison sociale et son but furent modifiés en date du 15 janvier 1988. Son but consista dès cette date à fournir une assistance technique et des prestations de services dans le domaine de l'exploitation de produits de base, de matières premières, notamment dans le domaine pétrolier, à commercialiser ces produits, à procéder à des recherches de marchés et à fournir une assistance administrative et commerciale (pièce n° 5 de l'AFC). Cette société fut la même année vendue à X._____ pour le montant en florins hollandais de NLG ******* soit en francs suisses selon le cours au 31 décembre 1987 de CHF *******, pour être finalement attribuée à sa succursale Z._____ selon décision du conseil d'administration d'X._____ du 4 mars 1997, avec effet au 27 décembre 1996 (pièce n° 42 de l'AFC ; pièce n° 62 produite par Z._____).

E. Jusqu'à fin 1999, R._____ n'était pas très active; elle n'aurait accordé qu'un seul prêt à la succursale Z._____ s'élevant au 31 décembre 1999 à CHF 2'789'425.-- (pièce n° 26 de l'AFC ; pièce n° 67 produite par Z._____). Depuis lors, elle reprit des activités en qualité de prestataire de services en faveur de certaines sociétés du groupe W._____ et conclut notamment dans ce cadre une convention avec Z._____ en date du 31 décembre 1999, aux termes de laquelle Z._____ lui délégua tout ou partie de ses activités de services (pièce n° 28 de l'AFC ; pièce n° 37 produite par Z._____). En outre, R._____, occupant les mêmes locaux que la succursale à Genève depuis 1998 – selon les indications ressortant du registre du commerce du canton de Genève – prit à son service une partie du personnel administratif d'Z._____ (voir notamment, mémorandum du 2 février 2000, produit sous pièce n° 41 de l'AFC et pièce n° 12 de l'AFC). Le but inscrit auprès du registre du commerce du canton de Genève en ce qui concerne la société R._____ fut modifié en conséquence, celui-ci étant désormais « prestations de services internes rendus aux sociétés membres du groupe W._____ » (pièces n° 11 et 12 de l'AFC).

F. En date du 27 janvier 1989, les autorités fiscales du canton de Genève octroyèrent à Z._____, suite à sa demande, le statut fiscal de « société auxiliaire » pour une durée de cinq ans (pièce n° 23 produite par Z._____). Ayant repris dès le deuxième semestre 1989 les activités de services et le personnel de la société R._____, les autorités fiscales

cantonales genevoises annulèrent en date du 9 novembre 1990 le statut fiscal précédent et accordèrent à Z._____ un nouveau statut fiscal mixte tenant compte du fait que la succursale déployait, en plus de son activité commerciale, une activité de services (pièce n° 24 produite par Z._____). Les autorités fiscales cantonales genevoises renouvelèrent ce statut fiscal en date du 19 février 1996 et du 26 février 2001 (pièces n° 25 et 26 produites par Z._____). R._____ de son côté continua de bénéficier de son statut fiscal de société holding en vigueur depuis le 13 mai 1986 et ce jusqu'au 31 décembre 1999. Par la suite, compte tenu de la reprise par R._____ de partie des activités d'Z._____ selon convention du 31 décembre 1999, les autorités cantonales genevoises compétentes lui octroyèrent un nouveau statut fiscal de société de services dès le 1er janvier 2000 pour une durée de cinq ans (pièce n° 39 produite par Z._____ ; voir également pièce n° 36 produite par Z._____).

G. Au cours de l'assemblée générale du 23 décembre 2002, R._____ décida de distribuer un dividende brut de CHF 2'155'000.-- et fixa l'échéance de ce dernier au 23 décembre 2002 (pièces n° 42 et 56 produites par Z._____). Elle déclara le versement de ce dividende à l'AFC au moyen du formulaire n° 103 daté du 10 janvier 2003, dont il ressortait un montant de CHF 754'250.-- à verser au titre de l'impôt anticipé. Z._____ requit le remboursement de l'impôt anticipé auprès de l'AFC par le formulaire n° 25 daté du 15 janvier 2003 (pièces n° 36 et 37 de l'AFC ; pièces n° 58 et 60 produites par Z._____).

Par envoi du 12 mai 2003, l'AFC informa la succursale qu'elle n'était pas en mesure de donner suite à cette demande de remboursement, expliquant qu'il appartenait à la société X._____ d'exercer son droit au remboursement, dans la mesure où la participation n'était objectivement pas attribuable à la succursale suisse (pièce n° 63 produite par Z._____). S'ensuivit un échange important de correspondances entre les parties, de même que deux entretiens dans les locaux de l'AFC à Berne. Z._____ fit également produire au dossier un avis de droit du Professeur *******, lequel concluait au remboursement de l'impôt anticipé (pièce n° 70 produite par l'AFC).

H. Par décision du 6 avril 2004, l'AFC rejeta formellement la demande de remboursement de l'impôt anticipé. A l'encontre de cette décision, Z._____ interjeta en date du 14 mai 2004 une réclamation, estimant que l'état de faits tel que fixé par l'administration fiscale était imprécis et incorrect notamment en ce qui concerne le lieu des activités de la société X._____. Elle invoqua par ailleurs en substance l'application de l'art. 24 al. 3 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), estimant en effet que, contrairement à la position soutenue par l'AFC, la société X._____ revêtait bien les qualifications d'une entreprise étrangère au sens de la disposition qui précède, dans la mesure où elle exerçait bien des activités à son siège à *******. Elle souligna par ailleurs que l'art. 9 al. 1 in fine LIA et la notion de domicile qui en résultait ne

pouvaient avoir vocation à s'appliquer en l'occurrence sous peine de violer la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et la fortune du 12 novembre 1951 (ci-après : CDI-NL, RS 0.672.963.61) et la notion de domicile telle que définie à son art. 2 al. 4 CDI-NL. De plus, même si l'art. 9 al. 1 in fine LIA devait s'appliquer, les conditions restrictives résultant de la jurisprudence ne seraient pas remplies dans le cas présent. En outre, elle considéra que même si, en suivant la position de l'AFC, X._____ devait être considérée comme une entreprise suisse, l'impôt anticipé devrait être remboursé en conformité de l'art. 24 al. 2 LIA dont les conditions seraient remplies. Elle releva enfin que les conditions d'une évasion fiscale n'étaient clairement pas réalisées en l'occurrence. L'AFC rejeta la réclamation ainsi interjetée par décision du 28 octobre 2005.

I. En date du 30 novembre 2005, Z._____ a formé un recours à l'encontre de la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Elle estime que l'administration fiscale viole l'art. 2 al. 4 CDI-NL en considérant que le siège de la société X._____ ne correspond pas au siège réel – en assimilant ainsi cette dernière à une société de domicile – et en se prévalant dans ce contexte des art. 9 al. 1 et 24 al. 3 LIA pour refuser le remboursement de l'impôt anticipé. Elle explique par ailleurs que les conditions de l'art. 24 al. 3 LIA sont clairement remplies en l'espèce, critiquant dans ce contexte la pratique de l'AFC pour déterminer si la participation que possède Z._____ dans R._____ fait ou non partie de sa fortune d'exploitation. Celle-ci serait trop restrictive et n'aurait aucune base légale. Par ailleurs, le refus de remboursement de l'impôt anticipé serait incompatible avec la clause de non-discrimination ressortant de l'art. 10 al. 3 CDI-NL. Elle considère en outre que si la société X._____ doit être traitée comme une société suisse, il en résulte un droit au remboursement de l'impôt anticipé au sens de l'art. 24 al. 2 LIA, dont les conditions seraient remplies. Elle estime enfin que la « clause anti-abus » de l'art. 21 al. 2 LIA et la théorie des « anciennes réserves » telle qu'invoquée par l'administration fiscale ne peuvent avoir vocation à s'appliquer au cas d'espèce, les conditions n'étant clairement pas réalisées.

J. Par réponse du 3 février 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la mise de tous les frais judiciaires à la charge de la recourante.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » du présent arrêt.

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 LIA dans sa version en vigueur dès le 1er janvier 1994 [RO 1992 288] abrogé par le ch. 60 de l'annexe à la loi du 17 juin 2006 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF], RS 173.32). 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 30 novembre 2005. Il est dirigé contre une décision rendue par l'AFC le 28 octobre 2005 et notifiée au plus tôt le lundi 31 octobre 2005. Le délai de recours de trente jours est venu à échéance le 30 novembre 2005. Le présent recours interjeté à cette date selon le sceau postal l'a donc été en temps utile et est donc recevable sous cet angle. 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. Enfin, un examen préliminaire du recours relève 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 conviendrait dès lors d'entrer en matière. Toutefois, préalablement, se pose encore la question de savoir qui fait recours, étant en effet précisé que la succursale ne possède pas, en droit suisse, la personnalité juridique et donc, en principe, la capacité d'ester en justice.

2.

2.1 La question se pose en effet de déterminer qui – de la société néerlandaise ou de sa succursale – doit être formellement considérée comme ayant déposé le recours. On pourrait considérer que la succursale

a requis en son propre nom le remboursement de l'impôt anticipé et donc agi en se prévalant du droit en remboursement sur la base de l'art. 24 al. 3 LIA, dont l'établissement principal, X._____, est pourtant seul titulaire. Si tel est effectivement le cas, elle doit être considérée comme directement touchée par la décision entreprise rejetant sa demande, ce qui lui confère le cas échéant la qualité pour recourir (voir notamment 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, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 477 s., spécialement p. 479 qui précise que la succursale, sans être un sujet fiscal sous l'angle de l'impôt anticipé, doit pouvoir agir en son nom et notamment faire valoir le droit au remboursement selon l'art. 24 al. 3 LIA). On pourrait également partir de la prémisse que la succursale ne fait qu'agir pour le compte de l'établissement principal, seul titulaire au sens de la LIA du droit au remboursement et seul à même de se prévaloir le cas échéant de l'application d'une éventuelle convention de double imposition (CDI), respectivement de la CDI-NL, sur la base de laquelle elle fonde également son argumentation. Dans ce cas, elle doit également pouvoir intervenir dans la procédure, au nom de l'établissement principal, les pouvoirs de représentation découlant clairement des circonstances (voir également ATF 130 III 58 [4A.3/2003] consid. 1.2 et 120 III 11consid. 1a in fine). Au vu de ce qui précède, il convient d'entrer en matière quelle que soit la réponse donnée à la question de savoir qui recourt. Cette question a toutefois son importance dans le cadre de l'examen du fond du litige.

2.2 Il importe de relever en effet que le litige porte sur la question du remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le dividende brut que la société R._____ a versé à son actionnaire unique, lequel serait la succursale suisse de la société X._____, sise au moment des faits à ******* aux Pays-Bas et donc sur un état de fait à portée internationale. Il reste toutefois que la demande de remboursement a été formulée par la succursale de la société néerlandaise précitée sise à Genève au moyen du formulaire officiel n°25 destiné en principe aux seuls requérants domiciliés en Suisse. La question du remboursement doit donc être examinée en priorité sous l'angle du droit suisse et notamment de l'art. 24 al. 3 LIA (consid. 3 à 6). Si le remboursement ne peut être obtenu sur la base du droit suisse, il s'imposera, comme nous le verrons ci-après (consid. 7), pour le tribunal de céans de l'examiner, dans la mesure de ses moyens, également sous l'angle de la CDI-NL pour autant que cette dernière soit applicable.

En effet, contrairement à l'avis de l'AFC, il est évident que la succursale en sa qualité d'établissement stable a agi au nom, respectivement pour le compte de la société X._____ – société qui est d'ailleurs seule titulaire comme telle du droit au remboursement – lorsqu'elle a requis le remboursement de l'impôt anticipé (voir notamment art. 24 al. 3 LIA et décision entreprise, en page 6). C'est donc bien la société néerlandaise qui doit être considérée comme ayant déposé le présent recours par

l'intermédiaire de sa succursale suisse. Elle a d'ailleurs, à l'appui de ses écritures, fondé son droit tant sur la LIA que sur la CDI-NL. Elle n'a au surplus modifié ni ses conclusions, ni son argumentation juridique dans ce cadre et maintenu dès le départ ses moyens pour justifier son droit au remboursement de l'impôt anticipé, se fondant tant sur la base de l'art. 24 al. 3 LIA que de la CDI-NL. Au vu des moyens invoqués, l'AFC ne peut limiter son examen à l'application du droit interne suisse pour le seul motif que la succursale, respectivement l'établissement principal X._____, n'aurait pas rempli le bon formulaire sous peine de formalisme excessif. Si effectivement les formulaires diffèrent, notamment sur les renseignements à fournir, il appartient à l'administration fiscale de le faire savoir et de requérir auprès des personnes concernées les renseignements complémentaires (notamment l'attestation émanant des autorités fiscales néerlandaises concernant la régularité des revenus de la société X._____ [réponse de l'AFC du 3 février 2006, en page 7] et l'attestation de domicile ressortant de l'art. 9 al. 2 CDI-NL), dont elle aurait besoin pour se prononcer en application de la CDI-NL, en leur impartissant un délai raisonnable.

3. Dans le cas présent, la recourante se fonde sur une position que l'AFC aurait adoptée concernant l'existence d'une direction effective en Suisse et invoque ainsi le bénéfice de l'art. 24 al. 2 LIA qu'il convient d'examiner en priorité (consid. 4). Compte tenu des arguments de la recourante, il conviendra, le cas échéant, également de se pencher sur l'art. 24 al. 3 LIA, seule disposition du droit interne suisse permettant en principe à une entreprise étrangère possédant un établissement stable en Suisse de bénéficier d'un remboursement de l'impôt anticipé à certaines conditions (consid. 5). Enfin, compte tenu des circonstances, il s'imposera d'analyser la question de l'évasion fiscale (consid. 6).

4.

4.1 L'impôt anticipé est toujours perçu sans égard à la personne du bénéficiaire de la prestation imposable et a notamment pour but d'inciter les contribuables suisses à déclarer régulièrement leurs revenus et fortune. Si ces derniers remplissent correctement leurs obligations fiscales, l'impôt anticipé qui a été prélevé leur est en principe intégralement remboursé (art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA). Tel n'est en revanche pas le cas pour les personnes ayant leur siège ou leur domicile à l'étranger au moment de l'échéance de la prestation imposable qui sont en principe privés de tout droit au remboursement (charge définitive), sous certaines réserves comme, par exemple, en présence d'une CDI (Conrad Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4e éd., Lausanne 2002, p. 45 et 54 ; voir aussi arrêts du Tribunal fédéral du 28 novembre 2005, in : Revue fiscale 2006, p. 217 s., p. 219 consid. 2.2 [traduit à la Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2006 II 239] et du 3 octobre 1980, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 50 145 consid. 1a ; voir toutefois art. 24 al. 3 LIA et consid. 5 ci-après).

4.2 Le remboursement de l'impôt anticipé suppose donc de manière générale

que les conditions suivantes soient réalisées, à savoir que a) le requérant soit un ayant droit au sens des art. 22 à 28 LIA. S'agissant des personnes morales ou entreprises commerciales, l'ayant droit doit avoir son domicile ou son siège social en Suisse ou encore être assujetti à un autre titre aux impôts en Suisse (art. 24 LIA, plus particulièrement al. 2 et 3) ; b) le revenu grevé de l'impôt ait été régulièrement comptabilisé au sens de l'art. 25 LIA ; c) l'ayant droit ait eu au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt et d) le remboursement ne permette pas d'éluder un impôt (art. 21 al. 2 LIA).

Il faut encore que le requérant présente une demande écrite auprès de l'autorité compétente désignée par l'art. 30 LIA, soit auprès de l'AFC lorsqu'il s'agit d'une demande formulée par des personnes morales ou des sociétés commerciales sans personnalité juridique (art. 29 al. 1 et 30 al. 2 LIA). Cette demande est en règle générale remise au moyen des formulaires officiels établis par l'AFC (voir notamment les formulaires n° 25 pour les requérants domiciliés en Suisse et n° 81 pour les requérants domiciliés aux Pays-Bas). Enfin, selon l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans le délai de trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (voir sur l'ensemble des conditions du remboursement, décision non entrée en force de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 octobre 2006 [CRC 2005-097], consid. 2c/aa et bb). A teneur de l'art. 24 al. 2 LIA – et pour autant que les autres conditions soient remplies – les personnes morales et les sociétés commerciales sans personnalité juridique, telles que la société en nom collectif ou société en commandite, ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles avaient leur siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable. Cette disposition reprend ainsi le principe de base, selon lequel les contribuables suisses peuvent obtenir le remboursement de l'impôt anticipé, dans la mesure où ils respectent leurs obligations fiscales (consid. 4.1 ci-dessus et 5.1 ci-après).

4.3

4.3.1 En l'espèce, s'agissant de l'application de l'art. 24 al. 2 LIA, contrairement à l'avis de la recourante, l'AFC ne considère pas – même si ses positions ont certes varié et ont été peu claires sur ce point au cours de la procédure (voir notamment décision de l'AFC du 6 avril 2004 sous pièce n° 48 de l'AFC) – que la société X._____ puisse être considérée comme étant domiciliée en Suisse au sens de cette disposition. Elle examine certes, dans le cadre de la décision entreprise, la question de la direction effective de cette société à son siège à *******, puis à *******, mais ceci uniquement afin de déterminer s'il ne s'agit pas en finalité d'une société de domicile intercalée entre son actionnaire Y._____, respectivement W._____ et la succursale suisse pour des raisons purement fiscales et donc d'économie d'impôts (décision entreprise en pages 11 et 12 et réponse de l'AFC du 3 février 2006 en pages 9 et 10). Il s'agissait dès lors

pour l'administration fiscale de déterminer uniquement le caractère éventuellement insolite du procédé choisi et donc l'existence d'une éventuelle évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA.

4.3.2 Cela étant, si l'on partait de l'hypothèse que la direction effective de la société néerlandaise se trouvait effectivement au siège de sa succursale à Genève, la question pourrait se poser de savoir si elle peut bénéficier du remboursement de l'impôt anticipé au regard de l'art. 24 al. 2 LIA compte tenu de la définition large de l'expression « domicilié en Suisse » ressortant de l'art. 9 al. 1 LIA. De l'avis de l'AFC, le champ d'application de l'art. 9 al. 1 LIA se limite clairement au prélèvement de l'impôt, dite disposition ne trouvant aucune application pour l'art. 24 al. 2 LIA et donc aucune application pour déterminer, dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé, si une société est domiciliée en Suisse ou non (réponse de l'AFC du 3 février 2006, en page 9). Elle explique ainsi que, pour bénéficier de l'art. 24 al. 2 LIA et donc du remboursement de l'impôt anticipé – toutes autres conditions étant réalisées – la société requérante doit avoir son siège formel en Suisse, en conformité de la théorie de l'incorporation, au moment de l'échéance de la prestation imposable (réponse précitée de l'AFC, en page 9). Il est vrai que si l'on part du texte clair de la loi, l'art. 24 al. 2 LIA ne fait pas mention de personnes morales (ou de sociétés commerciales sans personnalité juridique) « domiciliées en Suisse », mais bien de sociétés ayant « leur siège en Suisse ». Ce n'est en effet que si les sociétés concernées avaient leur siège en Suisse au moment de l'échéance de la prestation imposable qu'elles peuvent bénéficier du remboursement de l'impôt en conformité de cette disposition. Cette interprétation littérale est par ailleurs confirmées par les travaux préparatoires. En effet, selon le message du Conseil fédéral du 18 octobre 1963, la définition de l'expression « domicilié en Suisse » de l'art. 9 al. 1 LIA (respectivement l'art. 8 du projet de loi) n'est valable que pour la perception de l'impôt, ce que le texte français ne permet « pas d'exprimer aussi clairement que le texte allemand qui utilise la notion de <Inländer>. Pour le remboursement de l'impôt, le but de l'impôt anticipé rend nécessaire de se fonder sur d'autres éléments et de faire certaines distinctions » (Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi concernant l'impôt anticipé du 18 octobre 1963, in : FF 1963 II 937, 960). L'art. 9 al. 1 2ème phrase LIA a pour but d'éviter qu'une personne morale puisse échapper à l'assujettissement en fixant son siège de pure forme à l'étranger – alors qu'elle est effectivement dirigée en Suisse et qu'elle participe activement à la vie économique du pays, c'est-à-dire y fait ses affaires – et d'empêcher que l'impôt ne soit éludé de cette manière (Message du Conseil fédéral, FF 1963 II 960).

Toutefois, il importe de s'en tenir aux termes de la loi s'agissant du remboursement de l'impôt, lequel n'est prévu au sens de l'art. 24 al. 2 LIA que pour les sociétés ayant leur siège en Suisse. Cette expression doit en revanche être interprétée, au vu du but de l'impôt anticipé – qui est de garantir la perception des impôts directs – en tenant compte des principes

applicables en matière d'imposition directe, ceci sous réserve de réglementation particulière résultant des éventuelles CDI (BERNARD ZWAHLEN, in Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, II/2 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Bâle/ Genève/Munich 2005, ad art. 24 LIA, ch. 40 s. et références citées). Compte tenu du critère de rattachement personnel ressortant tant de l'art. 50 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 novembre 1990 (LIFD, RS 642.11) que de l'art. 20 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14), il s'imposerait de tenir compte des critères de rattachement du siège et de l'administration effective. Ce principe vaut effectivement lorsqu'il s'agit de sociétés ayant leur siège statutaire en Suisse. Cependant, lorsque les personnes morales en cause ont leur siège statutaire à l'étranger, elles ne peuvent faire valoir un droit au remboursement de l'impôt anticipé en se prévalant seulement du fait qu'elles sont administrées effectivement en Suisse (décision de l'AFC du 21 janvier 1987, citée in CONRAD STOCKAR/HANS-PETER HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungs-steuer, Band II, note 4 ad art. 24 al. 2 LIA et référence citée ; voir aussi les explications de ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 LIA, ch. 40). Dans de telles circonstances, c'est bien la théorie de l'incorporation qui prévaut.

Néanmoins, à certaines conditions posées par l'AFC, une société ayant son siège à l'étranger peut faire valoir un droit au remboursement de l'impôt anticipé, à savoir si a) elle peut être considérée comme domiciliée en Suisse au sens de l'art. 9 al. 1 LIA, b) elle est assujettie de manière illimitée aux impôts directs en Suisse et soumise au droit de timbre d'émission, c) l'Etat du siège statutaire ne doit prélever aucun impôt auprès de cette société et d) elle doit être considérée comme un résident suisse au sens des CDI et respecter l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 relatif aux mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après : ACF 1962, RS 672.202) (décision de l'AFC du 17 mars 1998, citée in STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit. Praxis, note 7 ad art. 24 al. 2 LIA). Cette pratique, contrairement à l'avis de la recourante, correspond au texte légal et au but de l'impôt anticipé – qui est, comme déjà rappelé, de garantir la perception des impôts directs – de telle sorte que le remboursement de l'impôt ne doit pas être refusé précisément si les impôts directs ont pu être perçus en Suisse (ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 LIA ch. 40 in fine ; voir également l'avis de droit du Professeur ******* du 25 février 2004, produit par la recourante sous pièce n° 70 qui ne remet pas en cause dite pratique).

En l'espèce, il ressort clairement des éléments du dossier et des déclarations de la recourante que l'établissement principal X._____, ayant son siège à *******, respectivement à *******, ne remplit pas l'entier des conditions précitées. En effet, il n'est notamment pas assujetti aux impôts directs en Suisse, au contraire de sa succursale, et s'acquitte en

revanche, selon toute vraisemblance, des impôts requis par les autorités compétentes hollandaises. Il ne peut dès lors être assimilé à une « société ayant son siège en Suisse » au sens de l'art. 24 al. 2 LIA et ne peut dès lors s'en prévaloir pour justifier sa demande de remboursement de l'impôt anticipé.

4.3.3 On peine enfin à suivre l'argumentation de la recourante, celle-ci invoquant notamment dans ce contexte le principe de l'interdiction des traitements discriminatoires ressortant de l'art. 10 al. 3 CDI-NL en relation avec les établissements stables, alors que cette disposition – pour autant qu'elle soit applicable – ne peut, à notre avis, valoir éventuellement que dans le cadre de l'art. 24 al. 3 LIA. Cela étant, si l'on se réfère à l'interdiction des traitements discriminatoires consacré à l'art. 10 al. 1 CDI-NL – pour autant que la CDI-NL puisse être dans ce contexte invoquée – il ne s'agit pas pour les Etats contractants de traiter de la même manière les sociétés de l'autre Etat dans une situation similaire, mais bien d'interdire les traitements discriminatoires. L'interdiction de la discrimination se limite en effet, au contraire du principe de l'égalité de traitement, qui est plus large, à prohiber le fait que la société protégée soit traitée plus défavorablement (voir dans ce cadre, XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2e éd., Berne 2004, ch. 648 p. 202 et références citées). Est ainsi prohibée une discrimination reposant exclusivement sur la nationalité. Dans ce cadre, la résidence du contribuable concerné est en principe un facteur à prendre en considération pour évaluer le caractère comparable ou non de la situation. Cet élément ressort d'ailleurs clairement de la mention « notamment au regard de la résidence » qui a été ajoutée à l'art. 24 par. 1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : Modèle OCDE) dans sa version de 1992, lequel dispose « les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence ». L'art. 10 al. 1 CDI-NL reprend d'ailleurs le texte de cet art. 24 par. 1 Modèle OCDE, sous réserve de l'adjonction relative à la résidence. Il n'en demeure pas moins que le principe reste selon lequel des traitements différents fondés sur la résidence ne sont en principe pas prohibés par le principe de non-discrimination tel qu'il est consacré habituellement par les CDI, ceci sous réserve de clauses de non-discrimination particulières, ce qui n'est pas le cas de la CDI-NL (voir notamment OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 650 s. p. 202 s. et références citées ; voir également la discussion de la remise en cause de l'imposition à la source par certains auteurs, JEAN-MARC RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, in : Archives 71 97, en particulier p. 110 s. et références citées).

Pour qu'il y ait discrimination au sens de l'art. 24 par. 1 Modèle OCDE, la nationalité doit être le critère de distinction utilisé par le législateur fiscal pour instaurer un autre régime fiscal ou soumettre une catégorie de contribuables à une charge fiscale plus lourde. Pour certains auteurs, le recours à la nationalité pour opérer une distinction doit être ostensible (OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 658 s., p. 204 et 205 et autres références citées ; voir également les définitions données à l'art. 10 al. 2 CDI-NL). Pour d'autres, une discrimination faisant appel à un autre critère de distinction mais aboutissant au même résultat est également interdite : il suffit qu'il existe un lien direct entre la nationalité et le critère utilisé par le législateur (RIVIER, op. cit., Archives 71 111 et autres références). Cette dernière conception aurait pour conséquence de remettre en cause le système même de l'imposition à la source. En l'état, malgré les discussions doctrinales sur ce point et les mises en doutes par certains auteurs, il demeure que le régime de l'imposition à la source n'est pas considéré comme discriminatoire par les autorités (voir OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 658 p. 205 et autres références).

En l'espèce, l'impôt anticipé a été prélevé sur les dividendes versés par R._____ à la succursale en Suisse d'X._____ et l'aurait également été si la société précitée devait être considérée comme étant domiciliée en Suisse. Ce n'est que dans le cadre du remboursement que les sociétés sises en Suisse ou à l'étranger sont traitées différemment, ceci non pas en raison de leur nationalité telle qu'elle est définie à l'art. 10 al. 2 CDI-NL, mais en raison de leur résidence, ce qui ne peut être considéré comme étant un traitement discriminatoire au sens de la CDI-NL. Ainsi, dans ces circonstances, même si la recourante était à même de se prévaloir de ce principe dans le cadre d'une demande en remboursement fondée sur le droit interne suisse, il n'y aurait pas de violation du principe de non-discrimination dans le cas présent.

5. La société X._____ ne pouvant être considérée comme étant une société ayant son siège en Suisse au sens de l'art. 24 al. 2 LIA, se pose encore la question de l'application de l'art. 24 al. 3 LIA.

5.1 Les entreprises étrangères peuvent en effet également obtenir aux conditions posées à l'art. 24 al. 3 LIA le remboursement de l'impôt anticipé. Il faut pour ce faire qu'elles soient tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux sur leurs revenus provenant d'un établissement stable en Suisse ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement (art. 24 al. 3 LIA ; voir XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle/Genève/Munich 2007, ch. 77 p. 276). En d'autres termes, outre les conditions générales posées au remboursement (voir consid. 4.2 ci-dessus), l'entreprise requérante doit être une entreprise étrangère (let. a), disposer d'un établissement stable en Suisse (let. b) et être assujettie aux impôts cantonaux ou communaux sur les revenus ou sur la fortune d'exploitation provenant de cet établissement stable (let. c). En outre, la demande de remboursement de l'entreprise étrangère, respectivement de son établissement stable en Suisse doit porter sur

l'impôt anticipé perçu sur le revenu provenant de la fortune d'exploitation de l'établissement stable en question (let. d).

a) Il résulte de ce qui précède que l'entreprise requérante doit être aux termes de l'art. 24 al. 3 LIA une entreprise domiciliée à l'étranger, ce qui implique qu'elle dispose par son activité de points de rattachement tant du point de vue économique que juridique dans le marché économique à l'extérieur du territoire suisse (voir W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 2ème partie, Bâle 1985, p. 115 et 116 ; ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 al. 3 LIA, ch. 42). La forme juridique de l'entreprise ne joue aucun rôle. Est ainsi considérée comme une entreprise au sens de cette disposition topique toute « organisation » durable et indépendante qui fournit des prestations à des tiers, qui dispose d'une fortune d'exploitation et qui est dirigée de manière uniforme (PFUND/ZWAHLEN, op. cit., p. 116 ; ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 al. 3 LIA, ch. 42).

b) Elle doit en outre disposer d'un établissement stable en Suisse. Dans ce cadre, selon une jurisprudence bien établie, l'établissement stable ne suppose pas nécessairement un établissement autonome (filiale, succursale) au sens du droit commercial ; il suffit en effet que l'entreprise possède une installation fixe dans laquelle s'exerce une part qualitativement ou quantitativement importante de l'activité de l'entreprise (ATF 110 Ia 193 consid. 3; PFUND/ZWAHLEN, op. cit., p. 117 ; ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 al. 3 LIA ch. 46 ; voir également OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 144 p. 51 ; art. 4 al. 2 LIFD).

c) L'entreprise en cause doit être par ailleurs assujettie aux impôts cantonaux ou communaux sur les revenus ou sur la fortune d'exploitation provenant de cet établissement stable. L'assujettissement doit ainsi porter sur des impôts dus périodiquement dont en particulier les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales (PFUND/ZWAHLEN, op. cit., p. 122). Le remboursement dépend ainsi de l'existence de la qualité de « sujet fiscal cantonal » de l'établissement stable, lequel doit ainsi remplir les conditions subjectives et objectives nécessaires pour être assujetti aux impôts du canton ou de la commune concernée et, en sa qualité d'assujetti, être partie à la procédure de taxation. Le droit au remboursement de l'impôt anticipé existe toutefois indépendamment de la question de savoir si un impôt est effectivement dû sur le rendement concerné, notamment en l'absence de bénéfice imposable (PFUND/ZWAHLEN, op. cit., p. 121 et 122 ; ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 al. 3 LIA ch. 51). Si, en revanche, l'établissement stable en cause devait être exonéré de tout impôt cantonal ou communal sur base d'une réglementation cantonale, fédérale ou internationale, l'entreprise étrangère ne pourrait pas prétendre au remboursement de l'impôt anticipé grevant les revenus provenant de la fortune d'exploitation dudit établissement (ZWAHLEN, op. cit., ad art. 24 al. 3 LIA, ch. 51 ; STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit. Praxis, note 1 ad art. 24 al. 3 LIA).

d) Enfin, la demande de remboursement doit porter sur l'impôt anticipé perçu sur le revenu provenant de la fortune d'exploitation de l'établissement stable en Suisse. Dans ce cadre, selon la pratique de l'administration fiscale, les titres grevés de l'impôt anticipé doivent servir exclusivement l'établissement stable sis en Suisse et constituer un élément du patrimoine nécessaire à l'exploitation, à moins que l'activité de l'établissement stable soit essentiellement orientée vers l'obtention de rendement soumis à l'impôt anticipé, auquel cas le remboursement de l'impôt anticipé est également possible (OBERSON, op. cit. Droit fiscal suisse, p. 276 ; STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit. Praxis, note 4 ad art. 24 al. 3 LIA). La question du rattachement d'une participation à la fortune d'exploitation d'un établissement stable en Suisse doit être résolue au moyen de critères objectifs. Dans ce contexte, l'administration fiscale a eu l'occasion de préciser que si la participation vise à promouvoir l'ensemble de l'entreprise, elle doit être rattachée à la société mère sise à l'étranger et non à l'établissement stable sis en Suisse. Pour qu'une participation puisse être rattachée à l'établissement stable en Suisse, cette dernière doit servir directement et exclusivement l'activité de l'établissement concerné constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement (voir décision de l'AFC du 5 novembre 1984 citée in STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit. Praxis, note 4 ad art. 24 al. 3 LIA). Tel sera également le cas si l'activité de l'établissement stable concerné a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des revenus de la participation (voir décision précitée de l'AFC du 5 novembre 1984 citée in STOCKAR/HOCHREUTENER, op. cit. Praxis, note 4 ad art. 24 al. 3 LIA).

5.2

5.2.1 En l'occurrence, dans ce cadre, si les conditions de l'existence d'une entreprise étrangère (X._____) possédant un établissement stable en Suisse (succursale Z._____) et de l'assujettissement de ce dernier aux impôts cantonaux et communaux ne posent pas de difficulté, tel n'est pas le cas de savoir si la participation à R._____ appartient bien à la fortune d'exploitation de la succursale suisse.

5.2.2 A lire le procès-verbal de réunion du conseil d'administration d'X._____ du 4 mars 1997, il apparaît que la participation R._____ « a été attribuée » à la succursale de Genève avec effet rétroactif au 27 décembre 1996 (pièce n° 42 produite par l'AFC). A titre liminaire, il faut observer qu'une succursale, sans personnalité juridique, ne devrait pas pouvoir détenir en son nom une participation dans une société anonyme. Quoi qu'il en soit, la participation en cause ne peut être considérée comme faisant partie de la fortune d'exploitation d'Z._____ et donc lui être rattachée.

La recourante a produit des documents sociaux ainsi que des bilans de la succursale destinées à démontrer qu'Z._____ serait l'actionnaire unique d'R._____ (voir notamment pièces n° 32, 42 et 43 de la recourante) et qu'elle possèderait des liens organiques étroits avec R._____ compte

tenu entre autres du partage des locaux à Genève et de la reprise par R._____ en 2000 d'une partie du personnel administratif d'Z._____. Il n'en reste pas moins que la société suisse a pour but de fournir des prestations de services non seulement à Z._____, mais également à d'autres sociétés du groupe W._____ (voir notamment pièce n° 11 de l'AFC et annexe relative aux comptes annuels au 31 décembre 2001 pour R._____, ch. 1, sous pièce n° 28 de l'AFC). Elle a ainsi fourni des prestations de services à d'autres sociétés pour des montants importants comme cela résulte des comptes de pertes et profits produits pour les années 2000 à 2002. Il découle notamment du « Service Agreement » conclu entre ces deux entités que rien ne peut limiter le droit pour R._____ de rendre des prestations de services similaires à d'autres sociétés du groupe W._____ ou encore à des sociétés tierces qui ne seraient pas membres du groupe (Service Agreement du 31 décembre 1999, ch. 5, produit sous pièces n° 37 et 54 de la recourante). Il résulte par ailleurs des comptes de pertes et profits d'R._____ qu'elle a bien fourni d'autres prestations de services à d'autres sociétés pour des montants importants, soit en 2000 pour un montant de CHF *******-- sur un total de CHF *******.--, en 2001 pour un montant de CHF *******.-- sur un total de CHF *******.-- et en 2002 pour un montant de CHF *******.-- sur un total de CHF *******.-- (pièces n° 27 à 29 de l'AFC et pièces n° 49 à 51 de la recourante). Selon l'analyse de ces comptes pour les années 2000 à 2002, le pourcentage de prestations de services facturées à Z._____ s'élève en moyenne à environ 30% du revenu brut de la société R._____.

Si l'on suit la pratique de l'administration fiscale, le simple fait que cette participation vise également à promouvoir d'autres sociétés du groupe a pour conséquence qu'elle doit être rattachée à l'établissement principal et non à sa succursale. Par ailleurs, toujours selon la pratique administrative, même si cette participation pouvait être rattachée à la succursale suisse, elle ne pourrait être considérée comme faisant partie de sa fortune d'exploitation, dans la mesure où, par les services rendus à des tiers, elle ne sert ni exclusivement ni de manière prépondérante les activités de dite succursale. Celle-ci est en effet active principalement dans le négoce de pétrole et fournit différents services au groupe. Elle n'a en tous les cas pas pour but de détenir des participations dans des sociétés financières ou de services. Cela est notamment conforté par le préambule du Service Agreement conclu entre la succursale et R._____, lequel précise – comme dans tous les contrats types de prestations de services entre R._____ et les sociétés du groupe W._____ – que « R._____ est une filiale entièrement détenue par W._____ » (pièces n° 37 et 54 de la recourante ; voir aussi pièce n° 35 de l'AFC). Il n'est nullement fait mention de la succursale suisse ou de l'établissement principal. Enfin, au vu des revenus importants obtenus par R._____ provenant d'autres sociétés et dépassant les montants facturés à Z._____, il apparaît clair que cette dernière, si elle a contribué à l'acquisition des revenus de la participation, ne l'a pas fait de manière essentielle comme requis par la pratique de l'AFC (voir consid. 5.1 let. d ci-dessus). Toutefois, dans ce cadre, il

convient d'opérer une distinction entre deux périodes, soit celle avant 2000, pendant laquelle R._____ était inactive, et celle après 2000, au cours de laquelle R._____ a repris des activités en qualité de prestataire de services. En effet, jusqu'à fin 1999, les seuls revenus obtenus par R._____ proviennent essentiellement des intérêts facturés à la succursale pour le prêt accordé à cette dernière s'élevant au 31 décembre 1999 à CHF 2'789'425.--. Les intérêts ainsi facturés l'ont été pour les montants de CHF 65'570.-- en 1997 sur un total de revenus brut de CHF 77'810.--, de CHF 72'180.-- en 1998 sur un total de revenus bruts de CHF 82'421.-- et de CHF 61'065.-- en 1999 sur un total de revenus bruts de CHF 91'065.-- (pièces n° 26, 27 de l'AFC et pièces n° 47, 48 de la recourante). On pourrait dès lors considérer qu'Z._____ a, durant cette période, contribué de manière essentielle à l'acquisition des revenus de la participation, ce qui n'est plus le cas par la suite, comme nous l'avons vu précédemment, compte tenu de la reprise des activités par R._____ et des chiffres d'affaires engrangés auprès d'autres sociétés. Ainsi, il pourrait au plus être considéré que la participation a fait partie pendant une courte période seulement de la fortune d'exploitation de la succursale suisse, ce qui est clairement insuffisant au sens de l'art. 24 al. 3 LIA. Il est à cet égard rappelé que le dividende a été décidé lors de l'assemblée générale du 23 décembre 2002, soit à une date où la participation ne peut clairement plus être considérée comme faisant partie de la fortune d'exploitation d'Z._____. En outre, si l'on analyse les documents produits, dont notamment les comptes de pertes et profits d'R._____ pour les années en cause, on s'aperçoit que ce ne sont pas les revenus ainsi obtenus par la facturation des intérêts du prêt à la succursale qui ont permis à R._____ de comptabiliser un bénéfice lui permettant de distribuer un dividende de CHF 2'155'000.-- ; elle possédait en effet au moment même de son « attribution » à Z._____ un bénéfice au bilan de CHF 1'947'309.-- (voir compte de pertes et profits pour l'exercice 1997 sous pièce n° 47 de la recourante). Dans ces circonstances, le rendement soumis à l'impôt anticipé n'apparaît dès lors pas avoir été obtenu par des intérêts ou autres services facturés à la succursale suisse. Or, c'est bien ainsi que doit être compris le critère de la contribution essentielle à l'acquisition des revenus de la participation posée par l'AFC pour déterminer si une participation appartient ou non à la fortune d'exploitation de l'établissement stable en Suisse au sens de l'art. 24 al. 3 LIA. Dans ces circonstances, Z._____, respectivement son établissement principal X._____ ne peut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé sur la base de l'art. 24 al. 3 LIA, une des conditions essentielles à son application n'étant pas réalisée.

Cela étant, la recourante remet en cause la pratique de l'AFC à l'égard de la définition donnée à l'expression de la « fortune d'exploitation », estimant, en suivant l'avis du Professeur *******, que cette pratique est trop restrictive et sans aucune base légale (avis de droit du 25 février 2004 sous pièce n° 70 de la recourante, en page 8 et mémoire de recours, en pages 20 ss). Citant une partie de la doctrine, il suffit, selon elle, qu'il

existe un lien direct entre la participation et les activités de l'établissement stable pour considérer qu'elle fait partie de la fortune d'exploitation de ce dernier (mémoire de recours, en page 21 in fine). Or, la recourante oublie certainement que la doctrine qu'elle cite elle-même fait également état de la pratique de l'AFC sans pour autant la remettre en cause (PFUND/ZWAHLEN, op. cit., p. 124 et 125). Il convient dans ce contexte de préciser que la pratique de l'AFC a été en premier lieu adoptée afin de fixer des critères objectifs permettant de rattacher une participation à la fortune d'exploitation de l'établissement stable, une participation n'étant pas facilement localisable au contraire des biens physiques. En l'occurrence, il ne se justifie pas d'entrer en matière plus avant sur ces griefs, dans la mesure où, comme nous le verrons ci-après, même si la participation devait être considérée comme faisant partie de la fortune d'exploitation de la succursale, le remboursement de l'impôt devrait être refusé pour cause d'évasion fiscale. Au surplus, comme on l'a déjà indiqué (consid. 3 ci-dessus), il existe certains doutes quant à l'existence d'un droit de jouissance sur les rendement obtenus au sens de l'art. 21 al. 1 let. a LIA.

6.

6.1 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, laquelle vaut également au regard de l'art. 21 al. 2 LIA (Archives 42 342 s., consid. 7 et 40 516 s., consid. 2 ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 août 2005, in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC 70.11], consid. 2b/cc), il y a notamment impôt éludé et donc évasion fiscale lorsque,
- la forme choisie par les intéressés apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas absolument inadaptée aux données économiques ;
- il y a lieu d'admettre que le choix a été fait abusivement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ;
- le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (voir notamment Archives 50 149 consid. 1b ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 28 février 2001, in : JAAC 65.86 consid. 7b/cc/bbb).

Si, dans un cas concret, ces conditions sont cumulativement réalisées, l'autorité fiscale est autorisée à s'écarter de la forme juridique – même si celle-ci apparaît valable et efficace sous l'angle du droit civil – dont l'opération est revêtue et à substituer à l'agencement formel donné à une transaction par le contribuable un autre état de fait correspondant à la transaction sous-jacente véritablement envisagée et qui, pour sa part, tombe dans les prévisions de la norme, ce qui conduit au rejet du remboursement dans le cas de l'art. 21 al. 2 LIA. Il doit en outre être souligné que les deux premières conditions ne sont pas indépendantes l'une de l'autre, mais reliées l'une à l'autre et se recoupent même partiellement en ce sens que la première question qui se pose est de déterminer si la forme juridique apparaît abusive. L'élément objectif (le caractère insolite du procédé) a valeur d'indice pour attester d'une

éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale.

Cette preuve par indices peut toutefois être infirmée lorsque le contribuable rend vraisemblable l'existence de circonstances qui l'ont amené à son procédé insolite – sans aucune intention d'économie d'impôt (Ernst Blumenstein, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in Archives 18 201). Il importe de déterminer, au regard du rappel d'impôt litigieux correspondant, respectivement, dans le cas de l'art. 21 al. 2 LIA, au regard de l'impôt dont le remboursement est demandé, si le procédé choisi conduit effectivement à une notable économie d'impôt (voir Archives 46 199 consid. 3b en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] ; voir aussi Archives 50 152 consid. 3b, 50 588 s. consid. 2c et 42 344 s. consid. 8b). La présomption d'une évasion fiscale en cas de remboursement de l'impôt anticipé résulte essentiellement – comme susmentionné – d'une part, du transfert à titre onéreux de valeurs patrimoniales ou de droits à des rendements soumis à l'impôt anticipé d'un étranger (ou d'un fraudeur suisse) à un contribuable suisse et, d'autre part, de la proximité en temps de ce transfert avec un flux financier important intervenant ultérieurement et d'un financement inhabituel pour l'acquisition des valeurs patrimoniales en cause, respectivement des droits au rendement concerné. Il faut ainsi une connexion claire entre le transfert et le rendement soumis à l'impôt anticipé (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 octobre 2006, en la cause J. AG [CRC 2005-097], consid. 2c/dd et du 9 août 2005, in : JAAC 70.11 consid. 2b/cc in fine ; Maja Bauer-Balmelli, in Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, II/2 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Bâle/Genève/Munich 2005, ad art. 21 LIA, ch. 40).

L'existence d'une évasion fiscale doit être identifiée sur la base d'une appréciation globale de l'ensemble des circonstances du cas ; concrètement, il ne suffit donc pas d'apprécier la situation du titulaire des valeurs, domicilié en Suisse, mais il convient de prendre en compte également la situation du tiers à l'étranger (par exemple en cas de vente de ces valeurs par le tiers à une personne domiciliée en Suisse : voir à ce propos Archives 50 583 consid. 1b).

Enfin, il convient de préciser qu'il n'est en principe pas nécessaire de déterminer si le remboursement de l'impôt anticipé conduirait à une évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA si le remboursement de l'impôt doit d'ores et déjà être refusé pour la simple raison que le requérant n'avait pas au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 juillet 1985, en la cause F. GmbH et consorts [A328/83, 329/83 et 334/83], consid. 7c ; Archives 39 389 consid. 6 et 28 114 consid. 2). Ainsi, il va de soi que la question de l'évasion fiscale n'a de sens que pour autant qu'il soit reconnu que le requérant possède le droit de jouissance sur les valeurs en cause au sens

de l'art. 21 al. 1 let. a LIA. En l'espèce, il existe quelques doutes sur l'existence d'un tel droit de jouissance que ce soit par la succursale suisse ou par l'établissement principal. Il convient en effet de rappeler que la participation à R._____ a été attribuée, selon procès-verbal du conseil d'administration d'X._____ du 4 mars 1997 (pièce 42 produite par l'AFC) à la succursale suisse qui la détient nécessairement pour le compte de la société dont elle dépend, à savoir X._____. En effet, la succursale, si elle jouit en droit suisse d'une certaine autonomie sous l'angle économique et des affaires vis-à-vis des tiers, fait juridiquement partie de l'établissement principal dont elle est dépendante (voir notamment sur la notion de « succursale » en droit suisse, ATF 117 II 87 consid. 3 et 108 II 124 consid. 1 et autres références). Il est permis de penser, au vu des circonstances du cas, que la succursale devra à un moment ou à un autre transférer le dividende versé et même sa participation dans R._____ à l'établissement principal, voire aux actionnaires de celui-ci faisant partie du groupe W._____. Quant à la société néerlandaise, au vu des indices ressortant du dossier, des transferts successifs de la participation à R._____ au sein du groupe W._____ et de la structure de ce dernier, il existe également quelques doutes quant à savoir si elle possède bien un droit de jouissance effectif sur la participation en cause.

6.2

6.2.1 Compte tenu des doutes existants sur l'existence d'un droit de jouissance, il convient de se pencher sur l'existence d'une éventuelle évasion fiscale.

L'AFC a considéré en effet que le rattachement de l'établissement principal à ******* était dépourvu de justification économique et paraissait insolite, dans la mesure où la société néerlandaise n'exercerait en réalité à son siège aucune activité commerciale. Selon l'administration fiscale, des doutes pèsent sur l'existence d'une direction effective aux Pays-Bas, la succursale suisse gérant en réalité toute l'entreprise de la société y compris la direction des affaires courantes. La structure mise en place présente l'avantage d'une exemption de l'impôt anticipé pour les distributions de profits, la succursale n'étant pas un sujet fiscal soumis à cet impôt à la source. Celle-ci bénéficie par ailleurs d'un statut fiscal avantageux au même titre que la société R._____. Celle-ci n'a enfin distribué aucun dividende lorsqu'elle était en mains des sociétés W._____ ou X._____. Dans ce cadre, les actionnaires de la société néerlandaise, soit Y._____, respectivement W._____, sont tous domiciliés dans des Etats avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de CDI. X._____ apparaît, selon l'analyse de l'administration fiscale, comme une pure société de domicile intercalée entre la succursale suisse, respectivement R._____ et les actionnaires ultimes précités, domiciliés aux Antilles néerlandaises et Îles Vierges britanniques. Pour sa part, la recourante réfute l'absence d'activités à *******, précisant que les organes dirigeants étaient, à l'époque des faits litigieux, tous domiciliés aux Pays-Bas et que c'est bien aux Pays-Bas que l'Assemblée des associés et le Conseil de gérance ont exercé leurs fonctions. Toutes les décisions

importantes auraient donc été prises au siège de la société néerlandaise, laquelle y possédait des locaux propres, sis *******, à *******. Elle estime par ailleurs dans ce cadre que les arguments de l'AFC sont peu convaincants pour conclure à l'absence d'activités au siège social, dans la mesure où, selon elle, elle ne peut faire valoir son droit au remboursement de l'impôt anticipé sur la base de la CDI-NL et dans la mesure où une activité purement administrative ou directionnelle suffit, selon la pratique de l'administration fiscale, à fonder un domicile au sens de la LIA – ce qui est clairement le cas de la société néerlandaise qui exercerait ses activités directionnelles à ******* et ses activités de négoce en Suisse, au siège de sa succursale. Elle précise enfin qu'il n'existe aucun indice dans le sens d'une intention abusive d'éluder l'impôt. Elle invoque notamment dans ce cadre le délai de plus de cinq ans existant entre le transfert de la participation à la succursale (en 1996) et la décision de verser un dividende (en date du 23 décembre 2002), ainsi que le délai de quinze ans entre l'adoption de la structure (succursale inscrite en 1989 auprès du registre du commerce du canton de Genève) et la demande en remboursement de l'impôt anticipé (datée du 15 janvier 2003).

6.2.2 En l'espèce, il ressort des éléments au dossier que l'établissement principal n'exerce à son siège statutaire aucune activité commerciale depuis de nombreuses années, ce qu'il reconnaît d'ailleurs lui-même à l'appui de ses écritures, les activités de négoce étant menées directement depuis la Suisse (mémoire de recours, en page 34). Il a depuis lors transféré son siège à ******* aux Antilles néerlandaises. Il a été intégré au groupe W._____ en 1987 *******. W._____. Il est ainsi entièrement détenu par des actionnaires, soit la société Y._____ elle-même détenue par la société W._____, domiciliés dans en-dehors des Pays-Bas. Les actionnaires ultimes d'W._____ ne sont pas connus ; il s'agirait d'investisseurs ******* et ******* (voir pièce n° 22 de la recourante). Entre 1988 et 1989, il a acquis la participation auprès de la société suisse R._____ et a créé une succursale en Suisse. Il ne possède pas de personnel propre, à tout le moins au moment des faits litigieux ; il invoque en effet seulement l'existence de locaux et la présence du conseil de gérance de la société à son siège et donc de la prise de décisions administratives et directionnelles aux Pays-Bas.

Il existe pourtant certains éléments au dossier permettant de mettre en doute l'existence de locaux effectifs à ******* compte tenu d'adresses variées mentionnées sur les divers courriers produits. Il existe également des en-têtes différentes selon qui signe les courriers émis par la société avec mention parfois d'une case postale à Amsterdam, notamment dans le cadre de ses relations bancaires avec une banque sise aux Pays-Bas. Il est par ailleurs étonnant de constater que dès la demande de remboursement formulée par la succursale suisse, la société néerlandaise a décidé de transférer son siège à ******* aux Antilles néerlandaises (en juin 2003), Etat n'ayant conclu aucune CDI avec la Suisse, étant précisé que la CDI-NL n'y est pas applicable. Il est en outre frappant de constater

que la société néerlandaise a créé sa succursale en Suisse en 1989, soit seulement un an après avoir acquis auprès d'W._____ la participation dans la société suisse R._____ (pièce n° 1 de l'AFC et pièce n° 62 de la recourante). Selon les explications même de la recourante, ce transfert aurait été motivé par la volonté d'intégrer R._____ dans la division suisse du Groupe Y._____ (voir lettre de la recourante à l'AFC du 24 mars 2003, sous pièce n° 62 de la recourante). Or, à cette époque, la société X._____ était sise à ******* et n'avait pas encore de succursale constituée en Suisse. La société néerlandaise a finalement attribué la participation qu'elle détenait dans R._____ à sa succursale en 1996. A cette date, la succursale a repris les activités de services de la société anonyme suisse, laquelle est dès lors restée inactive pendant plusieurs années – bénéficiant notamment d'un statut fiscal de société holding – jusqu'en 2000. Dès cette époque, elle a repris des activités en faveur des sociétés affiliées au groupe W._____ et décidé en 2002 de verser un dividende correspondant en partie au bénéfice existant déjà lors de son rattachement à la succursale suisse.

Il résulte de ce qui précède que la participation a été transférée en premier lieu à X._____, laquelle était destinée à la succursale suisse dès qu'elle serait créée. Dans la mesure où, dès la création de la succursale, R._____ n'exerçait plus aucune activité de services, celle-ci ayant été reprise par la recourante, il est permis de penser que le bénéfice engrangé s'élevant en 1996 – lors de son transfert formel à la succursale suisse – à CHF 1'947'309.-- existait déjà en tout ou partie en 1988 et que la structure mise en place permettrait à un moment ou à un autre de faire valoir le droit interne suisse, voire la CDI-NL pour demander le remboursement de l'impôt anticipé qui aurait été prélevé sur la distribution du dividende correspondant au bénéfice précité qui serait un jour décidée. Il est par ailleurs relevant de souligner le mode de financement de la participation par X._____. En effet, selon une lettre de la recourante à l'AFC du 24 mars 2003, l'acquisition aurait été financée par une créance d'W._____ contre sa sous filiale X._____ d'un montant correspondant au prix de vente de CHF 1'324'514.-- (pièce n° 62 de la recourante), ce qui n'est pas très logique. L'inverse, soit l'existence d'une créance d'X._____ contre la société W._____ permettant de financer la participation, aurait été plus vraisemblable, la créance existante à l'encontre d'W._____ étant compensée par le prix vente dû pour la participation par X._____. Le mode de financement invoqué est donc peu convaincant.

Il découle ainsi de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce que la structure mise en place avec l'existence d'une société aux Pays-Bas, le rachat par celle-ci d'une participation dans une société suisse appartenant alors à une société sise dans un territoire ne bénéficiant d'aucune CDI conclue avec la Suisse et la création d'une succursale en Suisse en parallèle et le rattachement de la participation en cause à cette dernière est plutôt insolite et sans aucune justification économique. Il est permis de penser en effet que si la société néerlandaise a été active à son siège

jusqu'en 1989, tel n'a plus été le cas par la suite, l'ensemble de ces activités ayant été transférées en Suisse – ce qu'elle reconnaît elle-même. X._____ n'avait depuis lors plus aucune justification économique et aurait été maintenue jusqu'en juin 2003 comme intermédiaire entre les sociétés Y._____ et W._____, toutes domiciliées dans des Etats n'ayant conclu aucune CDI avec la Suisse. Les explications de la recourante dans ce contexte ne permettent pas de justifier le procédé insolite et donc l'économie d'impôt. Le moyen découlant en effet du fait de rattacher R._____ – société de droit suisse – à la division suisse du groupe ne peut clairement pas être retenu en l'espèce pour les raisons exposées précédemment. La recourante fait en outre preuve dans ce contexte d'arguments contradictoires, se prévalant en effet, dans ses écritures, à diverses reprises, de la CDI-NL pour justifier ses prétentions en remboursement, tout en estimant, dans le cadre de l'analyse de l'évasion fiscale, que de toute façon la CDI-NL serait inapplicable (mémoire de recours, en pages 33 et 34). Le moyen invoqué dans ce cadre reposant sur l'art. 10 par. 4 Modèle OCDE – selon lequel le remboursement de l'impôt à la source serait refusé « lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement » – est pourtant sans pertinence, dans la mesure où la CDI-NL ne comporte pas de disposition similaire.

6.2.3 Le procédé mis en place permet manifestement une économie d'impôt substantielle pour les parties intéressées. En effet, si W._____ avait conservé sa participation dans R._____, elle n'aurait pu faire valoir aucune disposition du droit interne ou d'une CDI pour requérir le remboursement de l'impôt anticipé. Les transferts successifs au sein du groupe sans justification économique claire ou pertinente auraient dû lui permettre d'éluder l'impôt anticipé s'élevant en l'occurrence à CHF 754'250.-- s'ils avaient été admis par l'AFC. Il existe une connexion claire entre le transfert de la participation et le rendement soumis à l'impôt anticipé, même si plusieurs années se sont écoulées entre les deux compte tenu des circonstances du cas. A cet égard, la recourante estime que « pour que l'intention d'éluder un impôt soit établie, il convient que les transactions incriminées se succèdent dans un délai relativement court » et se prévaut dans ce contexte de l'art. 61 LIFD en matière de restructurations (mémoire de recours, en pages 34 et 35). S'il est vrai que la présomption d'une évasion fiscale peut se déduire facilement dans des situations où l'on constate un transfert de valeurs patrimoniales ou de droits à des rendements soumis à l'impôt anticipé d'un étranger à un contribuable suisse coïncidant, avec une proximité en temps, avec un flux financier important intervenant ultérieurement et un financement inhabituel, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit seulement d'une présomption – laquelle est réfragable – et qu'il est possible pour les autorités de retenir l'évasion fiscale également dans d'autres situations,

lorsque des éléments et des indices concrets permettent de constater que la forme choisie apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix a été fait abusivement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée et que le procédé insolite mis en place conduit effectivement à une notable économie d'impôt s'il est admis (voir consid. 6.1 ci-dessus). Il est dès lors possible de constater une évasion fiscale dans des cas où la structure insolite mise en place et le rendement imposé ne se succèdent pas nécessairement en temps très rapproché – il importe toutefois dans ce cadre de faire état de la chronologie des événements et des buts effectivement recherchés par les parties intéressées.

6.2.4 Dans le cas présent, il est enfin manifeste que le groupe W._____ a eu l'intention d'éluder l'impôt à la source dans le cadre de la distribution du bénéfice sous forme du dividende d'R._____ par le rattachement de celle-ci à une autre société du groupe, puis à une succursale en Suisse de celle-ci constituée peu de temps après le premier transfert, ce mode de faire permettant à la société néerlandaise de se fonder tant sur le droit interne suisse (art. 24 al. 3 LIA) que sur la CDI-NL pour faire valoir son droit au remboursement. Il convient enfin de relever que le fait que les autorités fiscales cantonales ou communales n'aient jamais relevé auparavant le caractère insolite du procédé ne lient ni l'AFC ni le tribunal de céans, étant en effet rappelé que les décisions des autorités fiscales cantonales ne peuvent avoir de portée comme tel en matière d'impôt anticipé (sous l'angle de la taxe sur la valeur ajoutée [TVA], voir Archives 68 660 consid. 3e, 42 407 consid. 2b, 35 p. 478 consid. 2 ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W. [2A.222/2002], consid. 3.4). Au surplus, il est admis que les impôts directs et indirects ne sont pas du même genre et que, même si l'on ne saurait généraliser, il n'est pas incohérent que des réglementations connexes soient ainsi différentes (JAAC 68.22 consid. 4 et références citées). Il est dès lors possible que les autorités cantonales ou même l'AFC considèrent qu'il n'existe pas de procédé insolite et d'évasion fiscale sous l'angle d'autres impôts, lesquels ne peuvent être assimilés sans autre à l'impôt à la source. Il n'existe dès lors pas – contrairement à ce que revendique la recourante – de parallélisme nécessaire entre les impôts directs et l'impôt à la source – malgré le but de ce dernier impôt – celui-ci ayant élaboré des règles particulières en matière de remboursement tenant notamment compte des risques d'abus et de la nécessité de connaître le bénéficiaire effectif des rendements imposés – étant rappelé que la charge est définitive pour tout investisseur étranger.

7. Le droit interne suisse ne permettant pas à la recourante, respectivement à l'établissement principal néerlandais de récupérer l'impôt anticipé sur les dividendes versés par R._____, il s'agirait d'examiner si la convention de double imposition conclue avec le Royaume des Pays-Bas (CDI-NL précitée) limite, en l'espèce, le droit de la Suisse de prélever cet impôt.

7.1 Il convient en effet de rappeler que la Suisse, étant de tradition moniste,

cela implique qu'en principe le droit international doit l'emporter sur le droit interne. Il en résulte que les traités internationaux appartiennent au droit fédéral dès qu'ils ont été ratifiés par la Confédération suisse et deviennent des sources de droit immédiatement valables (art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 mai 1999 [Cst.], RS 101 ; OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 100 p. 37). Les règles qui en découlent sont dès lors opposables aux particuliers dès le moment où le traité a été publié et contient des règles de droit d'un contenu précis et suffisamment clair pour être directement applicables (« self executing ») (voir notamment ATF 118 Ia 116 consid. 2b et autres références citées ; OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 100 p. 37). Ainsi, en matière fiscale, en cas de conflit entre la règle ressortant d'une CDI et celle du droit interne ne pouvant être résolu par voie d'interprétation, le principe veut que la CDI l'emporte, dans la mesure où elle contient des règles « self executing », ce qui est en règle générale le cas des CDI (ATF 117 Ib 257 consid. 4d ; OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 100 et 102 p. 37 et autres références). Les CDI, si elles doivent l'emporter sur le droit interne, n'ont pourtant qu'un effet négatif, c'est-à-dire qu'elles ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats contractants sans pouvoir fonder un type d'imposition qui ne serait pas prévu par le droit interne de l'Etat concerné (ATF 117 Ib 366 consid. 3 in fine ; OBERSON, op. cit. Droit fiscal international, ch. 106 p. 39).

7.1.1 Il en résulte que, dans un état de fait à portée internationale, comme en l'espèce, il y a lieu d'appréhender ce dernier en premier lieu à la lumière du droit interne, comme l'a d'ailleurs fait l'AFC dans le cadre de la présente affaire. Ce n'est que dans un deuxième temps que l'application d'une CDI permet le cas échéant de restreindre la portée du droit interne (OBERSON, op. cit., Droit fiscal international, ch. 107 p. 39). En l'occurrence, le remboursement de l'impôt anticipé devant être clairement rejeté sur la base du droit interne suisse, il s'imposait encore pour l'AFC d'examiner si la CDI-NL trouvait vocation à s'appliquer dans le cas d'espèce et limitait le droit suisse de prélever cet impôt (voir notamment, décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 28 février 2001, in JAAC 65.86 consid. 3). L'AFC aurait dû en effet considérer que le recours avait été déposé par X._____ – de même que la demande de remboursement – puisque, comme nous l'avons vu, seule cette société est titulaire du droit au remboursement – que l'on se base sur le droit interne suisse ou la CDI-NL. Elle aurait dû en conséquence examiner le droit au remboursement également sous l'angle de la CDI.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis en ce sens que même si le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne peut être accordé à la recourante, sur la base du droit interne suisse, il s'impose encore de déterminer si, sur la base de la CDI-NL qui trouve vocation à s'appliquer, cet impôt anticipé doit être restitué à la succursale suisse, respectivement à la société X._____, désormais à ******* aux Antilles néerlandaises.

7.1.2 Dans ce contexte, selon l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours doit en principe statuer elle-même sur le recours. Cependant, cette même disposition lui accorde de manière exceptionnelle le droit de renvoyer, avec des instructions impératives, la cause à l'autorité inférieure. Cette dernière solution se justifie avant tout lorsque l'état de fait est insuffisamment établi, ainsi que lorsque le règlement du rapport de droit exige certaines compétences ou relève du domaine de l'appréciation (PIERRE MOOR, Droit administratif, Berne 2002, vol. II, p. 691 ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 233). Un renvoi se justifie également dans les cas où l'autorité inférieure a rendu une décision d'irrecevabilité et qu'elle n'a donc pas procédé à un examen matériel du recours (décision de la Commission fédérale de recours en matière de personnel fédéral, in JAAC 62.37 consid. 3a ; ANDRÉ MOSER, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.88 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungs-rechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, p. 246, n° 694). Cette méthode sauvegarde le principe de la double instance, puisque le recourant pourra, le cas échéant, à nouveau contester les points qui, par définition, seront nouveaux, ce qui ne serait pas possible si le juge statuait lui-même (MOOR, op. cit., vol. II, p. 691).

En l'espèce, l'autorité inférieure n'a certes pas rendu une décision d'irrecevabilité concernant la demande en remboursement de l'impôt anticipé, l'ayant en effet refusé en application du droit interne suisse. Dans sa décision sur réclamation du 28 octobre 2005, elle n'est entrée en matière que sur les conditions résultant du droit interne suisse pour déterminer si la succursale, respectivement sa société mère pouvait bénéficier du droit au remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes versés par R._____. Elle a volontairement limité son examen au droit suisse pour des raisons formelles. Elle ne s'est penchée que sommairement sur certaines dispositions de la CDI-NL dans le cadre de ses écritures. Il en résulte que la décision attaquée constitue, dans l'état actuel des choses (admission du recours), une sorte de jugement partiel et que par conséquent, il se justifie, ne serait-ce que pour sauvegarder le principe de la double instance, de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour que cette dernière se prononce de manière approfondie sur les différentes conditions de remboursement de l'impôt anticipé au sens de la CDI-NL, ceci pour autant que la succursale suisse, respectivement son établissement principal, complète sa demande de remboursement au sens de l'art. 9 al. 2 CDI-NL par les attestations officielles de domicile et d'assujettissement aux impôts directs des Pays-Bas. Il est vrai que des doutes existent déjà sur la base du droit suisse sur l'existence d'un droit de jouissance de la société néerlandaise et donc sur le fait qu'elle soit bien le bénéficiaire effectif de la participation et des dividendes versés. Le tribunal de céans a par ailleurs, à l'instar de l'autorité intimée, retenu l'évasion fiscale au sens du droit interne suisse. Aussi, la question pourrait-elle se poser de l'intérêt de renvoyer le cas à l'AFC. Il reste toutefois que les conditions posées par la CDI-NL pour déterminer s'il existe une évasion

fiscale ne sont pas identiques à celles posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il appartiendra dès lors à l'AFC de déterminer ce qu'il en est précisément dans le cas d'espèce.

8.

8.1 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. En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA; voir également art. 4 du règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF], RS 173.320.2). 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 FITAF). 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 (André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, 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).

9. 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 CHF 7'500.-- à CHF 6'000.--, cela en tenant compte du fait qu'elle a obtenu partiellement gain de cause sur un point certes important, mais qui nécessite encore l'examen de l'autorité inférieure. Enfin, il lui est alloué une indemnité à titre de dépens réduite pour les mêmes motifs s'élevant à CHF 3'500.--.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours formé par X._____, *******, (anciennement X._____, *******), représentée par la succursale X._____, *******, succursale de Genève (anciennement X._____, *******, succursale de Genève), est partiellement admis au sens des considérants, la cause étant renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision.

2. Les frais de procédure par CHF 6'000.--, 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 CHF 7'500.--, le surplus par CHF 1'500.-- lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent prononcé.

3. Une indemnité à titre de dépens de CHF 3'500.-- est allouée à la recourante à charge de l'Administration fédérale des contributions.

4. Le présent arrêt est communiqué :

   - à la recourante (acte judiciaire).
   - à l'autorité intimée (*******; acte judiciaire).

Le Juge Président : La Greffière:

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

Voies de droit
Contre le présent arrêt, un recours en matière 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).

Date d'expédition :