Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée partiellement par le TF par arrêt du 24.07.2017 (2C_801/2015)



Cour I
A-6777/2013

Arrêt du 9 juillet 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A._____,
représentée par PricewaterhouseCoopers SA,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Impôt anticipé; procédure de déclaration.

Faits :

A.
A._____, société à responsabilité limitée sise à Plan-les-Ouates (GE), est inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis 2003 et a pour but, selon l'extrait dudit registre, la réalisation de toute opération commerciale et industrielle et notamment recherche, développement, fabrication, production, manufacture, représentation, distribution, commercialisation, achat et vente (au détail et/ou en gros), soit directement ou à travers des entités du groupe X._____ ou même des tiers, de tout produit du groupe X._____, ou de l'une quelconque de ses filiales, affiliés ou sociétés dans lesquelles le groupe X._____ détient une part du capital. Depuis avril 2005, le capital social de A._____ est détenu à 100 % par la société B._____, sise à *** (Pays-Bas) et inscrite au registre du commerce néerlandais.

B.
Par courrier daté du 7 décembre 2009, A._____ et B._____ requirent l'autorisation générale de dégrever l'impôt anticipé perçu sur les dividendes versés par la première à la seconde (cf. pièce recourante n° 4). Le 28 janvier 2010, l'AFC accorda à A._____ l'autorisation générale, valable jusqu'au 25 janvier 2013, de verser les dividendes sur lesquels B._____ avait le droit de jouissance sans en déduire l'impôt anticipé (cf. pièce recourante n° 5), sous certaines conditions. Il fut ainsi notamment rappelé à A._____ que les dividendes devaient être déclarés sur la formule officielle et selon la procédure prévues à cet effet (cf. pièce recourante n° 5). En date du 22 décembre 2011, A._____ déclara à l'AFC des rendements de parts sociales à hauteur de Fr. 301'430'000.-- et Fr. 108'000'000.-- respectivement décidées lors des assemblées des associés des 16 décembre 2009 et 17 septembre 2010 et demanda à bénéficier de la procédure de déclaration concernant le versement desdits rendements à B._____ (cf. pièces recourante n° 8 à 11).

C.
En date du 16 juillet 2012, l'AFC constata que le délai pour la remise des déclarations n'avait pas été respecté et considéra que la procédure de déclaration n'entrait en conséquence plus en matière et que l'impôt devait être payé. Elle invita dès lors A._____ à lui verser le montant de Fr. 143'300'500.-- (35 % de Fr. 301'430'000.-- et de Fr. 108'000'000.--), étant précisé qu'un éventuel remboursement interviendrait selon la voie ordinaire, et rappela qu'un intérêt moratoire de 5 % l'an était dû, sans sommation, sur les montants d'impôt échus (cf. pièce recourante n° 12).

Par courrier du 6 août 2012, A._____ contesta le refus de lui octroyer le bénéfice de la procédure de déclaration et les prétentions de l'AFC. Elle procéda néanmoins, en date du 8 août 2012, au versement du montant d'impôt anticipé réclamé, tout en précisant que ce paiement ne valait pas reconnaissance de sa part du bien-fondé d'un quelconque montant dû à ce titre (cf. pièce recourante n° 13). Par décision du 15 août 2012, l'AFC confirma le refus d'octroyer la procédure de déclaration concernant les dividendes en cause, ainsi que le montant de la créance fiscale. L'AFC réclama en outre le versement d'un intérêt moratoire, calculé au taux de 5 % l'an, d'un montant de Fr. 15'566'601.45 (cf. pièce recourante n° 14). En date du 13 septembre 2012, A._____ forma réclamation contre la décision de l'AFC du 15 août 2012, concluant à son annulation (cf. pièce recourante n° 15).

D.
Par décision sur réclamation du 30 octobre 2013, l'AFC rejeta la réclamation formée par A._____ et confirma sa prétention en paiement de l'impôt et d'un intérêt moratoire (cf. pièce recourante n° 16). Par mémoire du 2 décembre 2013, A._____ (ci-après: la recourante) a recouru auprès du Tribunal administratif fédéral contre cette décision, concluant principalement à son annulation, à ce qu'il soit dit que la procédure de déclaration est applicable concernant les dividendes litigieux et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. Subsidiairement, la recourante conclut à ce qu'indépendamment de l'application de la procédure de déclaration, la décision susmentionnée soit annulée et à ce qu'il soit dit qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. La recourante conclut encore plus subsidiairement, pour le cas où un intérêt moratoire devait être considéré comme dû, à ce qu'il soit calculé au moyen d'un taux inférieur à celui appliqué et sur la base de la durée usuelle requise pour le remboursement de l'impôt, soit au maximum une durée de deux mois (cf. annexe à la pièce n° 1 du dossier du Tribunal administratif fédéral [ci-après: pièces TAF]).

E.
Par réponse du 10 mars 2014, l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours du 2 décembre 2013 (pièce TAF n° 7). Par courrier du 19 mars 2014, la recourante a requis la production d'une copie du courrier adressé le 4 juin 2013 par le Ministère des finances néerlandais au Département fédéral des finances (DFF), ainsi que la réponse de ce dernier à ce courrier (cf. pièce TAF n° 9). Par courrier du 25 avril 2014, l'autorité inférieure a exposé avoir constaté, après diverses recherches et enquêtes, que l'autorité destinataire du courrier susmentionné était en fait le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (ci-après:

SFI) et avoir obtenu de celui-ci la possibilité de produire devant l'autorité de céans l'échange de courriers en question, sous une forme partiellement caviardée (cf. pièce TAF n° 14). Par réplique du 13 juin 2014, la recourante a persisté intégralement dans les conclusions de son mémoire du 2 décembre 2013 (cf. pièce TAF n° 18). Par duplique du 18 août 2014, l'autorité inférieure a confirmé ses conclusions en rejet du recours du 2 décembre 2013 (cf. pièce TAF n° 22).

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'Administration fiscale des contributions (AFC) en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposé le 2 décembre 2013 par la destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est intervenu dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

1.2

1.2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 1758 ss).

1.2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures en matière fiscale sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont néanmoins pas applicables en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit être réservée, "dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins" (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, 1397; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7597/2010 du 24 mai 2012 consid. 2.2).

1.2.3 La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21]), en vertu duquel elles doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 1.2 et A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.4; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

1.3 Lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5, en particulier consid. 3.5.4; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER,

Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL; Manuel de droit administratif, Genève 2010, n. marg. 1563).

2.
2.1 Le principe de la légalité exige, comme principe de base de l'action de l'administration, une norme générale et abstraite de droit public (une "loi au sens matériel"; cf. art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]). On parle de délégation législative lorsque le législateur autorise ou charge le pouvoir exécutif d'édicter lui-même de telles dispositions.

2.1.1 On classe habituellement les ordonnances du Conseil fédéral en plusieurs catégories. Tout d'abord, il existe une distinction opposant les ordonnances indépendantes (*selbständige Verordnungen*) aux ordonnances dépendantes (*unselbständige Verordnungen*). Les premières sont basées directement sur la Constitution fédérale, qui autorise, expressément ou implicitement, le Conseil fédéral à adopter un certain nombre d'ordonnances (cf. ANDREAS AUER ET AL., Droit constitutionnel suisse, Vol. I L'Etat, 3ème éd., Berne 2013, n. 1597, ULRICH HÄFELIN ET AL., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8e éd., Zürich/Bâle/ Genève 2012, p. 601 n. 1856-1857). Cette différence est exclusive, en ce sens qu'une ordonnance est soit indépendante, auquel cas elle se fonde directement et exclusivement sur la Constitution, soit dépendante, auquel cas elle dépend exclusivement d'un acte infra-constitutionnel (cf. ANDREAS AUER ET AL., op. cit., n. 1599; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 du 19 juin 2014 consid. 2.3.1).

2.1.2 Une autre catégorie distingue cette fois les ordonnances d'exécution des ordonnances de substitution, même s'il est vrai que les ordonnances présentent le plus souvent un contenu mixte, fait à la fois de simples règles d'exécution et aussi de règles primaires (cf. ATAF 2009/6 consid. 5.1; PASCAL MAHON, in: Aubert/Mahon [éd.], Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich 2003, p. 1380 *ad* art. 182 Cst.; arrêt du Tribunal administratif A-5414/2012 précité consid. 2.3.2).

2.1.2.1 Les ordonnances d'exécution concrétisent la loi pour en faciliter la mise en œuvre. Elles réalisent ainsi la volonté du législateur par des prescriptions détaillées et permettent une meilleure application de la loi, en définissant par exemple les notions légales générales, en précisant les modalités pratiques d'application de la loi ou en fixant, lorsque c'est nécessaire, la procédure applicable. Ces règles dites "secondaires",

contenues dans les ordonnances d'exécution, doivent rester dans le cadre établi par la loi qu'elles peuvent préciser mais non compléter. Le Conseil fédéral tient sa compétence d'édicter des ordonnances directement de l'art. 182 Cst., bien que cette compétence soit aussi souvent prévue dans les dispositions finales de la loi qu'il précise par son ordonnance (cf. PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, Bâle 2013, n. marg. 54 et les arrêts cités; AUER ET AL., op. cit., n. 1604, HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 603 n. 1859). En effet, l'art. 182 al. 2 Cst. peut être considéré comme le fondement constitutionnel du pouvoir normatif d'exécution du Conseil fédéral (cf. ANDREAS AUER ET AL., op. cit., n. 1977).

Selon la jurisprudence, les principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs limitent le droit du Conseil fédéral d'édicter des ordonnances d'exécution par quatre règles. En premier lieu, l'ordonnance d'exécution doit se rapporter à la même matière que celle qui fait l'objet de la loi qu'elle exécute. Ensuite, elle ne peut ni abroger, ni modifier cette loi. En troisième lieu, elle doit rester dans le cadre tracé et la finalité poursuivie par la loi et se contenter de préciser la réglementation dont celle-ci contient le fondement. Enfin, l'ordonnance d'exécution ne doit pas imposer au citoyen de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi, et ceci même si ces compléments sont conformes au but de la loi (cf. ATF 136 I 29 consid. 3.3; 130 I 140 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.1 et A-3479/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.3; AUER ET AL., op. cit., n. 1605, PIERRE TSCHANNEN, in : Ehrenzeller et al. [édit.], Die schweizerische Bundes-verfassung Kommentar, 2e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008, n. 35 *ad* art. 164 Cst.).

2.1.2.2 Les ordonnances de substitution, comme leur nom l'indique, se substituent à la loi, car elles contiennent des règles de droit importantes, dites aussi "primaires", qui devraient se trouver en principe dans la loi, en vertu de l'art. 164 al. 1 Cst. Cet article met en œuvre le principe de la légalité consacré à l'art. 5 al. 1 Cst., en ce qui concerne la législation fédérale. En effet, l'art. 164 al. 1 Cst. exige que soient édictées sous forme d'une loi formelle toutes les dispositions importantes, c'est-à-dire celles qui touchent de manière sensible la situation juridique du justiciable et qui fixent des règles de droit, notamment les restrictions des droits constitutionnels et les principales dispositions fondant les droits et les obligations des personnes (cf. ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 197 et les arrêts cités; TSCHANNEN, op. cit., ad. art. 164 Cst. n. 4). Si le législateur donnait carte blanche au pouvoir exécutif, il violerait cette norme. Lorsqu'une ordonnance ne repose pas sur une délégation législative

suffisante, elle n'est pas conforme à la loi et viole donc le principe de la légalité. L'auteur de l'ordonnance a alors sous-estimé l'importance de la norme qu'il a adoptée (cf. ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 220 et les arrêts cités; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.2).

Ces règles primaires figurant dans les ordonnances de substitution ne précisent plus la loi, mais la complètent. Ce sont des règles de droit dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base. Elles étendent ou restreignent le champ d'application de cette loi, confèrent aux particuliers des droits ou leur impose des obligations dont la loi ne fait pas mention (cf. ATAF 2009/6 consid. 5.1.2; AUER ET AL., op. cit., n. 1604). Pour qu'une ordonnance puisse contenir des règles primaires, il faut que le législateur ait délégué le pouvoir d'adopter ces règles de droit importantes à l'auteur de l'ordonnance. Dans une jurisprudence abondante, le Tribunal fédéral a défini les exigences posées par la Constitution fédérale pour la délégation de compétences législatives (cf. ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 55 et les arrêts cités). La distinction entre règles primaires et règles secondaires peut prêter à discussion. Elle est néanmoins importante par rapport à l'exigence de la base légale : une délégation législative est indispensable pour que l'auteur de l'ordonnance de substitution puisse adopter des règles primaires (cf. ATF 134 I 322 consid. 2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.2; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 56).

2.2

2.2.1 L'art. 164 al. 2 Cst. concrétise le principe de la délégation législative, admis en droit fédéral (cf. ATF 134 I 322 consid. 2.4; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 218). Le Tribunal fédéral soumet la délégation de compétences législatives horizontale au respect de quatre conditions, qui ont elles-mêmes valeur constitutionnelle. De manière générale, une délégation législative est admissible lorsque :

- elle n'est pas exclue par la Constitution fédérale (art. 164 al. 2 Cst.) ;
- elle figure dans une loi formelle fédérale (art. 164 al. 2 Cst.) ou cantonale;
- elle se limite à une matière déterminée et bien délimitée ;
- elle énonce elle-même les points essentiels (*Grundzügen*) sur lesquels doit porter la matière à réglementer (cf. ATF 118 Ia 245 consid. 3, *in* :

SJ 1993 76; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 220 et les arrêts cités; AUER ET AL., op. cit., n. 1982; HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 608 n. 1872; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.1).

2.2.2 Le contrôle préjudiciel des ordonnances du Conseil fédéral appartient à toutes les autorités, fédérales aussi bien que cantonales, chargées de les appliquer. Il ne s'agit d'ailleurs pas d'une faculté, mais d'une obligation : l'autorité qui refuse d'examiner la régularité d'une ordonnance du Conseil fédéral, alors même que le recourant a soulevé valablement un tel grief, commet un déni de justice. En cas d'admission du recours, le juge ne pourra pas annuler l'ordonnance qu'il estime inconstitutionnelle ou non conforme à la loi. Il refusera simplement de l'appliquer et cassera la décision fondée sur elle. Il appartiendra ensuite à l'auteur de l'ordonnance, soit au Conseil fédéral, de la modifier ou de l'abroger formellement, pour rétablir une situation conforme à la Constitution ou à la loi (cf. AUER ET AL., op. cit., n. 1967 et 1968; HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 686 n. 2096; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.2).

2.2.3 Le contrôle des ordonnances d'exécution se fait en deux étapes. Tout d'abord, les ordonnances d'exécution doivent être soumises à un contrôle de légalité. L'autorité chargée de les appliquer examine en premier lieu si elles restent dans le cadre de la loi, se contentent d'en préciser le contenu ou d'en définir les termes. Lorsqu'en revanche une ordonnance d'exécution contient des règles primaires, à savoir des dispositions qui étendent le champ d'application de la loi en restreignant les droits des administrés ou en imposant à ceux-ci des obligations, sans que ces règles puissent se fonder sur une délégation législative spécifique, elle viole le principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs, de sorte que le juge refusera de l'appliquer et annulera la décision attaquée (cf. ATF 136 V 146 consid. 3.2, 134 I 313 consid. 5.3 et 124 I 127 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.3; AUER ET AL., op. cit., n. 1978; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, p. 17 ss.). Puis, le contrôle de la légalité est suivi d'un contrôle de constitutionnalité des ordonnances d'exécution. Tout en restant dans le cadre de la loi, il se peut que de telles ordonnances contiennent une violation originaire de la Constitution, auquel cas le juge doit refuser de les appliquer. On peut penser à une ordonnance d'exécution qui consacrerait une inégalité de traitement ou contiendrait une règle contraire à la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons (voir ATF 104 Ib 171; AUER ET AL., op. cit., n. 1979).

2.2.4 En autorisant le législateur fédéral à déléguer au Conseil fédéral la compétence d'édicter des règles de droit, l'art. 164 al. 2 Cst. confère une base constitutionnelle explicite à ce qui, auparavant, n'était qu'une coutume constitutionnelle, à savoir la délégation législative. C'est par une telle délégation que, selon la formule de l'art. 182 al. 1 Cst., la loi autorise le Conseil fédéral à édicter des règles de droit sous la forme d'ordonnances. Le contrôle préjudiciel des ordonnances de substitution, à savoir les ordonnances fondées sur une délégation législative comporte trois phases : le contrôle des conditions de la délégation législative, celui de la conformité de l'ordonnance avec cette délégation et enfin celui de la constitutionnalité de l'ordonnance (cf. AUER ET AL., op. cit., n. 1980-1981; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.4).

2.2.5 L'admissibilité de la délégation législative en droit fédéral dépend du respect des conditions auxquelles la Constitution et la jurisprudence du Tribunal fédéral la soumettent (art. 164 al. 2 Cst.; voir consid. 2.2.1 ci-avant). La particularité de la délégation législative en droit fédéral tient à ce que le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer la loi fédérale dans laquelle elle figure. On précisera ici que l'expression "Tribunal fédéral" vise aussi le Tribunal administratif fédéral (cf. AUER ET AL., op. cit., n. 1934). Selon la formule jurisprudentielle classique, l'art. 190 Cst. empêcherait le Tribunal fédéral "de contrôler si la délégation elle-même est admissible". Le Tribunal fédéral est en principe habilité à examiner, dans un cas particulier, si le législateur fédéral a respecté les conditions de la délégation législative. S'il arrive à la conclusion que tel n'est pas le cas, il doit cependant s'en tenir à cette délégation, c'est-à-dire l'appliquer (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.5; AUER ET AL., op. cit., n. 1983; HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 686 n. 2096 ss).

En effet, conformément à l'art. 190 Cst., le juge ne peut examiner la constitutionnalité des lois fédérales et, par voie de conséquence, des normes de délégation qu'elles contiennent. Ainsi, lorsqu'il s'agit, par exemple, d'une ordonnance dépendante fondée sur une délégation législative prévue dans la loi, le juge se contente d'examiner si le but fixé par la loi peut être atteint par la réglementation adoptée et si le Conseil fédéral, et/ou son sous-délégataire, a usé de son pouvoir d'appréciation conformément au principe de la proportionnalité (cf. ATF 117 III 44 consid. 2b; MAHON, op. cit., n° 13 *ad* art. 190 Cst.; HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 93 n° 408a). Le problème se pose principalement au regard du contenu suffisamment déterminé de la délégation législative. Même lorsque la délégation législative confère au Conseil fédéral, en violation des exigences constitutionnelles, un très large pouvoir d'appréciation, le

Tribunal fédéral reste en principe lié, en vertu de la règle de l'art. 190 Cst. Encore faut-il cependant que la délégation soit suffisamment précise et qu'elle habilite effectivement le Conseil fédéral à adopter une règlementation inconstitutionnelle. En d'autres termes, le Tribunal fédéral s'efforce d'interpréter les délégations législatives, même trop larges, de façon conforme à la Constitution (cf. ATF 131 II 271 consid. 2.3, 136 II 337 consid. 5.1, 137 III 217 consid. 2.3 et 130 I 26 consid. 5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.5; AUER ET AL., op. cit., n. 1984).

2.2.6 Les ordonnances de substitution sont ensuite soumises à un contrôle de légalité. L'autorité chargée de les appliquer vérifie donc si elles restent dans le cadre et dans les limites de la délégation législative. Dans le cas où ladite délégation est relativement imprécise et que, par la force des choses, elle donne au Conseil fédéral – voire, en cas de sous-délégation, au département – un large pouvoir d'appréciation qui lie le Tribunal (art. 190 Cst.), celui-ci doit se limiter à examiner si les dispositions incriminées sortent manifestement du cadre de la délégation de compétence donnée par l'autorité exécutive ou si, pour d'autres raisons, elles sont contraires à la loi ou à la Constitution. Dans l'examen auquel il procède à cette occasion, le juge ne doit pas substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité dont émane la réglementation en cause. Il doit au contraire se borner à vérifier si la disposition litigieuse est propre à réaliser objectivement le but visé par la loi sans se soucier, en particulier, de savoir si elle constitue le moyen le mieux approprié pour atteindre ce but. Ce contrôle se confond pratiquement avec le contrôle de l'arbitraire de la réglementation ou de la disposition proposée (cf. ATF 136 V 24 consid. 7.1, 133 V 42 consid. 3.1, 131 II 562 consid. 3.2 et 129 II 160 consid. 2.3 et réf. cit.; ATAF 2007/43 consid. 4.4.1 et réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.5 s. et A-416/2013 du 6 août 2013 consid. 4.1.2; HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 93 n° 408a, AUER ET AL., op. cit., n. 1618 et n. 1985 et les réf. cit.).

2.2.7 Le contrôle de constitutionnalité des ordonnances dépendantes de substitution forme la dernière étape du contrôle préjudiciel auquel celles-ci sont soumises. Tout en restant dans le cadre de la délégation législative et sans que cette dernière comporte elle-même une irrégularité, il se peut que l'ordonnance du Conseil fédéral porte directement atteinte à la Constitution ou au droit international, auquel cas le juge doit refuser de l'appliquer. Selon la jurisprudence, il lui incombe d'examiner si l'ordonnance viole l'interdiction de l'arbitraire ou le principe de l'égalité de traitement (art. 9 et 8 al. 1 Cst.), parce qu'elle n'est pas fondée sur des motifs sérieux et

objectifs, qu'elle est dépourvue de sens et d'utilité ou qu'elle opère des distinctions juridiques que ne justifient pas les faits à réglementer ou ignore au contraire des distinctions qui auraient dû être prévues (cf. ATF 136 V 24 consid. 7.1 et 136 II 337 consid. 5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5414/2012 précité consid. 2.4.7 AUER ET AL., op. cit., n. 1987 et les réf. cit.).

2.3

2.3.1 Le principe de la proportionnalité, prescrit par l'art. 5 al. 2 Cst., exige qu'il y ait un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public poursuivi et le moyen choisi pour l'atteindre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3713/2008 du 15 juin 2011 consid. 9.1 [non publié à l'ATAF 2012/23] et A-3111/2013 du 6 janvier 2014 consid. 6.3.1). Le principe de la proportionnalité doit être respecté dans l'ensemble des activités de l'Etat, spécialement lorsque l'activité en cause consiste en une restriction à un droit constitutionnel au sens de l'art. 36 Cst. Ce principe, qui est consacré aux art. 5 al. 2 et 36 al. 3 Cst., impose comme condition nécessaire à toute restriction des droits fondamentaux qu'il y ait un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public poursuivi et le moyen choisi pour sa réalisation (cf. HÄFELIN ET AL., op. cit., p. 133 ss).

2.3.2 Ce principe se décompose en trois maximes: celle de l'aptitude, celle de la nécessité, ainsi que celle de la proportion, autrement dit "la proportionnalité au sens étroit" (cf. ATF 136 I 17 consid. 4.4; 135 I 246 consid. 3.1; 130 II 425 consid. 5.2; 124 I 40 consid. 3e; MOOR ET AL., Droit administratif, vol. I, Berne 2012, n° 5.2.1.3 p. 814 ss). Selon la maxime d'aptitude, le moyen choisi doit être propre à atteindre le but visé. Cette maxime n'exige cependant pas qu'il soit nécessairement le plus efficace, de sorte qu'il suffit qu'il contribue à atteindre, dans une mesure plus ou moins effective, un résultat appréciable (cf. ATF 128 I 310 consid. 5b/cc; MOOR ET AL., op. cit., vol. I, n° 5.2.1.3 p. 814 s.). La maxime de la nécessité exige qu'entre plusieurs moyens envisageables soit choisi celui qui, tout en atteignant le but visé, porte l'atteinte la moins grave aux droits et, dans une optique plus large, aux intérêts privés touchés (cf. ATF 130 II 425 consid. 5.2; MOOR ET AL., op. cit., vol. I, n° 5.2.1.3 p. 818). Enfin, la proportionnalité au sens étroit met en balance la gravité des effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public (cf. ATF 129 I 12 consid. 6 à 9; MOOR ET AL., op. cit., vol. I, n° 5.2.1.3 p. 819 s.).

2.4

2.4.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale), à partir du principe de l'équivalence des trois langues officielles (cf. art. 14 al. 1 *i.f.* de la loi sur les publications officielles du 18 juin 2004 [LPubl, RS 170.512]; ATF 134 V 1 consid. 6.1). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (ATF 140 II 80 consid. 2.5.3, 139 IV 270 consid. 2.2 et 138 II 217 consid. 4.1; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 du 28 janvier 2015 [qui fait actuellement l'objet d'un recours pendant devant le Tribunal fédéral] consid. 3.2).

2.4.2 En règle générale, les délais prévus par la loi sont péremptoires : leur inobservation entraîne la perte d'un droit matériel ou procédural et qui ne peuvent être modifiés, interrompus ou prolongés par les autorités administratives et judiciaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.6.1 et la doctrine citée). A l'opposé, les délais fixés par un acte de rang normatif inférieur, comme une ordonnance, ne sont en principe que de simples délais d'ordre, dont le dépassement n'entraîne pas de conséquences juridiques directes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.6.2; cf. également ATF 108 Ia 165 consid. 2b). Bien que pour des motifs liés à la sécurité du droit et compte tenu des conséquences de leur inobservation, les délais de péremption doivent en principe figurer dans une loi au sens formel (cf. ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, *in* : Pratique judiciaire actuelle [PJA] 1995, p. 47 ss, p. 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss; BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN/FABIA BOCHSLER, *in* : Waldmann/Weissenberger [édit.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundes-gesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, [ci-après cité: Praxis-kommentar VwVG], n° 4 *ad* art. 22; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 102 ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.136 ss), il n'est toutefois pas exclu que de tels délais soient fixés par voie d'ordonnance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-

1878/2014 précité consid. 3.6.1 et A-5414/2012 précité consid. 3.2).

Déterminer la nature d'un délai fixé par une norme est affaire d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.6.3 et A-3454/2010 du 19 août 2011 consid. 2.3.1; GADOLA, op. cit., p. 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss; MAITRE/THALMANN/BOCHSLER, *in* :Praxiskommentar VwVG, n° 3 *ad* art. 22; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 103 s.). Il y a notamment lieu d'analyser la disposition qui le prévoit, les termes et formules qu'elle utilise, ainsi que les effets qu'elle attache à l'inobservation du délai (cf. ATF 113 V 68 consid. 1b; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 663; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4177/2011 du 1er novembre 2011 consid. 3.3.1). En outre, la finalité du délai doit être prise en compte : la péremption est à sa place lorsque non seulement des raisons de sécurité juridique mais aussi des considérations de technique administrative impliquent que des rapports de droit soient définitivement stabilisés après un certain temps (cf. ATF 125 V 262 consid. 5a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.6.1).

2.5

2.5.1 On parle de « pratique » pour désigner la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit. Elles ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (cf. MOOR ET AL., op. cit., vol. I, n° 2.1.3.3 p. 89). Une pratique bien établie acquiert en outre un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (pour les critères du revirement de jurisprudence, cf. ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2; cf. également MOOR ET AL., op. cit., vol. I, n° 2.1.3.2 p. 86), un changement de pratique administrative doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une mauvaise application du droit peut également motiver un tel changement. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. De plus, les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique. (ATF 132 II 770 consid. 4, 126 V 36 consid. 5a et 125 III 312 consid. 7; ATAF 2011/22 consid. 4 et 2008/31 consid. 9.2; arrêts

du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précités consid. 3.4.1 et 3.4.2 et A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 5.2.8.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 513).

Lorsque ces conditions sont remplies et pour autant que la nouvelle pratique s'applique de façon générale à tous le cas non encore traités au moment de son adoption, un changement de pratique ne contrevient ni à la sécurité du droit, ni à l'égalité de traitement et ce, bien qu'il en résulte inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux (ATF 125 II 152 consid. 4c/aa; arrêts du Tribunal fédéral 9C_283/2010 du 17 décembre 2010 consid. 4.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.4.5).

2.5.2 Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst., doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique (cf. BETTINA BÄRTSCHI, Die Vorausstetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, *in* : Beusch/ISIS [édit.], Steuerrecht 2008: Best of zsis, Zurich 2008, p. 106 ss). Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée; il en va ainsi notamment en matière de droits de parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 et 132 II 153 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2007 du 21 décembre 2007 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.4.4, A-4913/2013 précité consid. 5.2.8.3 et A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 2.3). En règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait en revanche fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (ATF 132 21 consid. 8.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6).

2.5.3 On notera par surcroît qu'un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse en particulier prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut ainsi que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés; par ailleurs le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et

135 I 65 consid. 5.6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.4.1). En outre, il n'y a pas de changement de pratique au sens du droit administratif lorsque l'autorité fonde son nouveau point de vue sur une décision rendue par une autorité de recours, ni lorsque des précisions sont apportées concernant une question juridique qui n'avait encore jamais été tranchée par la jurisprudence (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.4.3 et les réf. cit.; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4913/2013 précité consid. 5.2.8.3 *i.f.*).

3.

3.1

3.1.1 Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Ainsi, les dividendes font partie des revenus soumis à l'impôt. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. A LIA). Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt, c'est lui qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1 s. et A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSI, *in* : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2e éd., Bâle 2012 [ci-après cité: BaKomm LIA], ch. 6 *ad* art. 10 LIA).

3.1.2 En droit interne, l'impôt anticipé vise à garantir que les impôts cantonaux et communaux soient payés et à d'empêcher l'évasion fiscale des contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 348 consid. 4 et 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1 et A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1). Par contre, à l'égard des bénéficiaires de prestations imposables domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit directement

des buts fiscaux, même si une convention contre la double imposition (CDI) ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.1, A-3549/2011 précité consid. 3.2.4 et A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 2.2 et 3.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, *in* : BaKomm LIA, ch. 71 *ad* "Vorbemerkungen").

3.1.3

3.1.3.1 Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA).

La créance fiscale est une obligation *ex lege*. Dès lors que l'état de fait visé par le législateur est réalisé, la créance d'impôt prend naissance, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation – de même que la décision rendue par l'AFC lorsque la créance est contestée – n'a donc pas un effet constitutif, mais déclaratif; elle n'est en d'autres termes pas une condition de l'existence de la créance d'impôt anticipé (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4, 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 7.3 et 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.2 et A-364/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.2; MICHAEL BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 12; PETER LOSCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, 6e éd., p. 308; W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1re partie, Bâle 1971, n° 2.1 *ad* art. 12 al. 1; cf. également ATF 107 Ib 376 consid. 3). L'échéance de la prestation imposable se détermine en principe d'après les règles du droit civil (arrêt du Tribunal fédéral 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.2 et A-5056/2012 du 16 juillet 2013 consid. 2.2; PFUND, op. cit., n° 2.2 *ad* art. 12 al. 1; cf. également art. 21 al 3 OIA).

3.1.3.2 Selon l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 12 LIA) sur les autres revenus de capitaux mobiliers (cf. art. 16 al. 1 let. a) et sur les gains faits dans les loteries. L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (cf. PFUND, op. cit., n° 1.1 *ad* art. 16). Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation

avec l'art. 1 al. 1 de Ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 [RS 642.212]). L'intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale (cf. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [ci-après cité : Untergang], p. 72). Il ne revêt pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable, de même que lorsque celui n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou en l'absence de taxation définitive (cf. arrêt du Tribunall administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.5; BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 22 *ad* art. 16).

La règle selon laquelle un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable de l'AFC si le contribuable ne respecte pas le délai d'échéance légal a été introduite par le législateur et est entré en vigueur le 1er janvier 1998 pour prendre notamment en considération que le système de l'impôt anticipé fait partie des impôts que le contribuable doit déclarer et verser spontanément (cf. Message concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, FF 1997 II 1058, p. 1092; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.5 et A-346/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.4; cf. également consid. 3.1.3.3 ci-après).

3.1.3.3 En matière d'impôt anticipé, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, consacré à l'art. 38 LIA. Selon le premier alinéa de cette disposition, le contribuable est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans y être invité. En outre, conformément à l'art. 38 al. 2 LIA, le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt (cf. art. 16 LIA), remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (cf. art. 19 et 20 LIA; consid. 3.2 ci-après). Il est seul responsable d'établir le relevé d'impôt sur formule officielle et de verser le montant d'impôt anticipé dû ou procéder à la déclaration de la prestation imposable et l'autorité fiscale n'a pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3 et A-633/2010 précité consid. 2.1.2 et réf. cit.).

En cas de versement de dividendes, le contribuable a ainsi 30 jours à compter de l'échéance de la prestation imposable pour accomplir ses obligations fiscales; passé ce délai, l'impôt anticipé échoit et des intérêts moratoires sont dus (art. 12 al. 1 en relation avec l'art. 16 al. 1 [let. c] et 2

LIA; cf. également art. 21 al. 1 et 2 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]).

3.2 L'obligation fiscale peut être exécutée soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA). Cette seconde possibilité, qui constitue le mode général d'exécution de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les prestations d'assurances (art. 19 LIA), est exceptionnelle s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (cf. art. 20 LIA et 24 ss OIA; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, § 14 n. marg. 69 ss; IVO P. BAUMGARTNER/ SONJA BOSSART MEIER, *in* : BaKomm LIA, ch. 1 *ad* art. 20 LIA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 précité consid. 3.2 et A-4216/2007 et A-4230/2007 précité consid. 1.3.2 et 3.1.2). S'agissant du droit interne, les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA, en vertu de la compétence conférée à ce sujet par le législateur au Conseil fédéral (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

Au sujet de cette procédure particulière, déjà admise sous l'empire de l'ancienne ordonnance sur la base d'une circulaire de l'AFC du 1er mars 1955 (cf. W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1re partie, Bâle 1971, p. 491), il sied de rappeler qu'elle ne change rien au principe de l'assujettissement à l'impôt sur le rendement des capitaux mobiliers ou au droit au remboursement de l'impôt lui-même, mais qu'elle constitue une simplification qui confère aussi bien au contribuable qu'au destinataire de la prestation imposable un certain avantage matériel (cf. Conseil fédéral *in* : Feuille Fédérale [FF] 1963 II 937 ss, p. 962, *ad* art. 19 du projet de loi; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 précité consid. 3.1.2 et A-4216/2007 et A-4230/2007 précité consid. 3.1.3).

3.3

3.3.1 Selon l'art. 24 al. 2 OIA, la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la personne à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaire de la prestation) aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi (LIA) ou l'ordonnance (OIA). Or, dans les rapports internationaux – c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire de la prestation est résident d'un Etat étranger, le droit au remboursement n'est réglé ni par la loi ni par l'ordonnance, mais par la CDI ou l'accord international éventuellement applicable. Par conséquent, un droit au remboursement prévu par le droit international ne permet pas de mettre en œuvre la procédure de déclaration prévue par l'OIA (arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2; arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.3.1, A-3549/2011 précité consid. 3.2.5 et A-8777/2010 du 14 décembre 2011 consid. 2.2).

3.3.2

3.3.2.1 C'est l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203; ci-après: ordonnance sur le dégrèvement), entrée en vigueur le 1er janvier 2005, qui constitue la base réglementaire pour admettre la procédure de déclaration dans les rapports internationaux (cf. art. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Les cas où cette procédure découlerait directement du traité applicable sont naturellement réservés. En adoptant cette ordonnance, le Conseil fédéral s'est basé sur les art. 1 et 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1er février 2013 loi fédérale) du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2; ci-après: l'arrêté fédéral du 22 juin 1951), qui l'autorise à régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux, lorsque ledit remboursement est prévu par une convention internationale (cf. également à ce sujet: HANS PETER HOCHREUTENER, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, *in* : L'expert comptable suisse [ci-après: ECS] 2011 77).

Par cette norme de délégation, le législateur a volontairement renoncé à régler la procédure de remboursement et délégué ce pouvoir au Conseil fédéral. Ce dernier avait par ailleurs exprimé, dans son message à l'Assemblée fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 29 mai 1951 (FF 1951 295 ss), qu'il serait inopportun de surcharger l'arrêté fédéral avec les dispositions particulières allant dans le plus petit détail de la technique et de la procédure et qu'une législation d'exécution à plusieurs degrés était nécessaire, l'Assemblée fédérale ne fixant que les règles générales et donnant à une autorité subordonnée le pouvoir de décider les détails dans les limites qui lui sont tracées (FF 1951 298 s.). Le message du Conseil fédéral indique également que les dispositions d'exécution de la procédure de remboursement devront en particulier préciser ce qui concerne la requête (délais et forme), ainsi que la procédure de décision et de recours (FF 1951 300).

3.3.2.2 Sur la base de la compétence qui lui a été déléguée, le Conseil fédéral a prévu une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA, par laquelle le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes, prévu

par une convention de double imposition ou par un autre traité international, est opéré à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Ainsi, selon l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut autoriser la société suisse qui en fait la demande à appliquer directement le dégrèvement, de l'impôt anticipé sur les dividendes versés à une société étrangère, prévu dans les cas de participations importantes par la CDI ou le traité international applicable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.3.2, A-3549/2011 précité consid. 3.3.1 et A-813/2010 du 7 septembre 2011 consid. 5.2).

D'après l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, la demande pour mettre en œuvre la procédure de déclaration doit être déposée au moyen de la formule officielle avant l'échéance des dividendes. C'est le formulaire nº 823C qui doit être utilisée à cet effet (cf. Directives relatives à la suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne, du 15 juillet 2005 [ci-après: Directives AFisE de l'AFC], ch. 12a). L'AFC vérifie si la société étrangère a droit au dégrèvement conformément à la CDI ou au traité international applicable (art. 3 al. 3 de de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'autorisation, délivrée par écrit, est valable trois ans (art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement).

Lorsqu'elle dispose d'une autorisation, la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, dans les 30 jours, le paiement des dividendes, au moyen de la formule 108. Celle-ci est remise avec la déclaration officielle (art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'art. 5 al. 2 précise que cela vaut également si l'autorisation n'a pas encore été accordée ou si la demande d'autorisation n'a pas pu être déposée à temps pour de justes motifs. Dans ce dernier cas, la demande doit être déposée ultérieurement avec la formule 108. Si la vérification selon l'art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement révèle que la procédure de déclaration a été utilisée abusivement, l'impôt anticipé et, le cas échéant, les intérêts moratoires sont perçus après coup.

3.3.3 A l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux (cf. art. 24 al. 2 et 26a al. 3 OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 précité consid. 3.2.4 et A-674/2008 précité consid. 3.4.1), la procédure de déclaration n'est admise

dans les rapports internationaux que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, prévu par la CDI ou l'accord international applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.3.4; cf. également ATF 138 II 536 consid. 5.3 *i.f.*). L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société qui verse le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (cf. consid. 3.1 ci-avant, en particulier consid. 3.1.1). Par conséquent, elle seule est partie à la procédure de prélèvement de l'impôt, à l'exclusion du bénéficiaire du dividende. Celui-ci n'a dès lors aucun droit ni obligation dans la procédure de prélèvement et il ne peut pas non plus être statué de manière définitive dans ce cadre sur son droit au remboursement.

La procédure de déclaration doit être refusée lorsque, à l'issue d'un examen sommaire, un doute subsiste sur le droit au remboursement du bénéficiaire. Cette incertitude ne doit pas être levée dans la procédure de prélèvement, mais elle doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En d'autres termes, si, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, cette question doit rester ouverte au stade du prélèvement de l'impôt anticipé. Elle fera ensuite l'objet de la procédure de remboursement. L'autorité ne préjuge ainsi pas de la question du droit au remboursement (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.3.4 et A-3549/2011 précité consid. 3.3.3; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536]; Directives AFisE de l'AFC, ch. 12b).

3.4 Pour que la mise en œuvre de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux soit envisageable, il faut qu'une CDI ou un autre traité international prévoie le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 précité consid. 4). L'art. 15 al. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (AFisE; RS 0.641.926.81), entré en vigueur le 1er juillet 2005, instaure un tel dégrèvement. Il stipule que les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'Etat de la source:

- lorsque la société-mère détient directement au moins 25% du capital de la filiale pendant au moins deux ans; et que

- une société a sa résidence fiscale dans un Etat membre [de l'Union européenne] et l'autre a sa résidence fiscale en Suisse; et que

- aux termes d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec un Etat tiers, aucune de ces sociétés n'a sa résidence fiscale dans cet Etat tiers; et que

- les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération et toutes deux revêtent la forme d'une société de capitaux.

4.
En l'espèce, il sied d'abord de dire si la recourante peut, ou non, prétendre à l'emploi de la procédure de déclaration s'agissant des rendements de parts sociales, d'un montant de Fr. 301'430'000.-- et Fr. 108'000'000.--, qu'elle a versés à la société B._____ avec échéance au 15 février 2010, respectivement au 17 décembre 2010, et déclarés à l'autorité inférieure en date du 22 décembre 2011 au moyen de deux formules officielles 110 et de deux formules 108. Dans la négative, il s'agira ensuite de se prononcer sur le bien-fondé des intérêts moratoires réclamés par l'autorité inférieure.

Concernant l'application de la procédure de déclaration, il n'est pas contesté entre les parties que les conditions matérielles posées en la matière par l'ordonnance sur le dégrèvement en relation avec l'art. 15 AFisE sont en l'occurrence remplies: la recourante, débitrice des dividendes, est ainsi une société à responsabilité limitée suisse, dont le capital social est détenu à 100 % par la destinataire des dividendes, la société – de capitaux – B._____, sise à *** (Pays-Bas; cf. let. A, consid. 3.3 et 3.4 ci-avant). En outre, il est également établi que concernant les versements de dividendes qu'elle opère en faveur de cette société, la recourante a, en date du 28 janvier 2010, obtenu l'autorisation – valable jusqu'au 25 janvier 2013 – d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la déclaration visée à l'art. 5 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. let. B et consid. 3.3.2.2 ci-avant). Au surplus, la recourante ne conteste pas que les versements litigieux ont été annoncés tardivement à l'autorité inférieure, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours prévu par cette disposition pour déclarer à l'AFC la prestation imposable au moyen de la formule 108 et de la déclaration officielle (cf. consid. 3.3.2.2 ci-avant; cf. également consid. 3.1.3 ci-avant).

Dès lors, de manière concrète, il appartient dans un premier temps au tribunal de céans de déterminer les conséquences attachées au non-

respect de ce délai. Pour ce faire, il convient – en partant de la norme de délégation – d'établir la nature de l'ordonnance sur le dégrèvement et d'examiner si la marge d'appréciation concédée au Conseil fédéral autorisait au besoin ce dernier à soumettre à un délai de nature péremptoire le droit à la procédure de déclaration (consid. 5 ci-après). Il s'agira ensuite de déterminer la nature concrète du délai de 30 jours visé par cette disposition et de vérifier la constitutionnalité de celle-ci, puis d'en tirer les conséquences qui s'imposent sur le plan de l'impôt anticipé dans le cadre de la présente espèce (consid. 6 ci-après). Le cas échéant, il restera enfin à se prononcer sur les arguments de la recourante (consid. 7 ci-après).

5.

5.1 Concernant la nature de l'ordonnance sur le dégrèvement, il s'impose en premier lieu de rappeler qu'elle s'applique dans le cadre de la perception d'un impôt sur les dividendes conformément à la LIA (cf. art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement; art. 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951) et s'inscrit ainsi dans un système d'imposition à la source, dans lequel l'impôt est – en principe – prélevé auprès du débiteur de la prestation imposable, puis remboursé au destinataire de la prestation en question, sous certaines conditions (cf. consid. 3.1.1 et 3.1.3 ci-avant; art. 21 ss LIA et 51 ss OIA). En matière internationale, les conditions matérielles du droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, de l'impôt sont réglées par la CDI ou l'accord international éventuellement applicable (cf. consid. 3.3.1 et 3.3.2 ci-avant). Leur définition n'entre pas dans le cadre de la compétence déléguée par l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 et le Conseil fédéral ne saurait dès lors en introduire de nouvelles.

La "procédure à suivre pour le remboursement" est en revanche entièrement déléguée au Conseil fédéral, sans plus d'indications. Ce faisant, la norme de délégation accorde à ce dernier un large pouvoir d'appréciation, qui lie l'autorité de céans et limite, pratiquement, son pouvoir d'examen à l'arbitraire (cf. consid. 2.2.5 et 2.2.6 ci-avant; dans ce sens, arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4). Cette volonté de conférer une grande marge de manœuvre à l'autorité délégataire ressort par ailleurs clairement des travaux préparatoires de l'arrêté fédéral (cf. consid. 3.3.2.1 ci-avant). Il s'agit ainsi non seulement de fixer les termes d'un remboursement, mais également de prévoir un contrôle des conditions de base du droit au remboursement de l'impôt, ainsi que de préciser la forme et les délais d'introduction de la demande de remboursement. Il apparait en conséquence que le terme "procédure" n'est

pas lié à des notions de pures règles procédurales, mais doit bien plutôt être compris dans un sens technique.

Il sied à ce propos de rappeler qu'en droit interne, l'impôt anticipé assure une fonction de garantie des impôts directs (cf. consid. 3.1.2 ci-avant). Dans la mesure où l'impôt anticipé est prélevé à la source, c'est-à-dire directement déduit de la prestation imposable par le débiteur de celle-ci, le bénéficiaire n'est en outre, à ce stade, pas connu des autorités fiscales. Ce n'est ainsi qu'au travers de la demande en remboursement que celui-ci se fait connaître. Le système de paiement puis de remboursement de l'impôt mis en place par la LIA sert donc non seulement un but de garantie, mais permet en outre, accessoirement, au bénéficiaire de la prestation imposable de rester inconnu des autorités fiscales en ne demandant pas le remboursement de l'impôt.

A l'égard des bénéficiaires domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit en principe directement des buts fiscaux (cf. consid. 3.1.2 ci-avant). Lorsque le droit au dégrèvement de l'impôt est prévu par une CDI ou un traité international, il n'est toutefois en soi pas exclu que – de façon analogue à ce qui vaut en droit interne – la connaissance des bénéficiaires en question soit garantie dans le cadre de la procédure de dégrèvement. Par ailleurs, rien n'exclut que le dégrèvement soit opéré au travers de techniques permettant de garantir que l'impôt soit acquitté pour les cas dans lesquels les conditions prévues par la CDI ou le traité applicable ne seraient pas remplies, de sorte qu'une procédure de perception avec remboursement ultérieur de l'impôt acquitté est en soi admissible.

5.2 Le cadre dans lequel s'inscrit l'ordonnance sur le dégrèvement est en outre directement déterminant s'agissant de la portée de la délégation octroyée. Il s'agit ainsi de considérer que c'est bien toute une technique propre au système de l'impôt anticipé qui est déléguée au Conseil fédéral afin de mettre en œuvre le droit au remboursement garanti par un accord international. En particulier, l'emploi du terme "remboursement" ne saurait valoir comme une limitation de la délégation, qui interdirait à l'autorité délégataire de prévoir une procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt lorsque les conditions matérielles du droit au remboursement sont réunies. En effet, rien ne s'oppose qu'à l'instar de ce qui vaut en matière interne (cf. consid. 3.2 ci-avant; art. 20 LIA et 24 ss OIA), le contribuable soit autorisé à s'acquitter de son obligation fiscale par une simple déclaration de la prestation imposable quand le bénéficiaire étranger de la prestation en question peut obtenir le remboursement de l'impôt sur la base de l'accord international applicable.

A cet égard également, il y a lieu de considérer que le Conseil fédéral dispose d'un large pouvoir d'appréciation (cf. consid. 5.1 ci-avant), notamment concernant la possibilité d'arrêter des prescriptions formelles contraignantes. On ne saurait en effet inférer de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 que la règlementation d'exécution doive absolument garantir le droit à bénéficier d'une procédure de déclaration lorsque les conditions matérielles du droit au remboursement visées par la CDI ou le traité international applicable sont données. Une telle solution reviendrait en réalité à considérer qu'il s'agit d'aménager une véritable exonération de fait, "*ab ovo*", de l'impôt anticipé, avec suppression de toute imposition des prestations. Or, tel n'est à l'évidence pas le sens de la délégation prévue par l'arrêté fédéral. Il s'agit donc de retenir que celui-ci habilite – le cas échéant – le Conseil fédéral, dans le cadre de l'élaboration des dispositions réglant la procédure de déclaration, à soumettre le droit de bénéficier de celle-ci au respect de certaines prescriptions de forme, concernant par exemple la délivrance d'une autorisation préalable ou l'emploi de formules attestées, ainsi qu'à limiter dans le temps la possibilité d'exécuter l'obligation fiscale par le biais de cette procédure.

Il sied de relever ici que la procédure de déclaration, aménagée en droit interne à des fins de simplification (cf. consid. 3.2 ci-avant), suppose que la personne du bénéficiaire soit déclarée par le contribuable, avec examen sommaire du droit de jouissance, c'est-à-dire de la qualité de bénéficiaire effectif de la prestation. Cette personne étant connue, l'autorité fiscale pourra dès lors s'assurer qu'elle déclare le revenu – imposable – en question. Si la procédure de déclaration confère aussi bien au contribuable qu'au destinataire de la prestation imposable un certain avantage matériel, elle n'en demeure ainsi pas moins cohérente avec le but de garantie de l'impôt anticipé. En réglant une éventuelle procédure de déclaration en matière internationale, le Conseil fédéral pouvait à l'évidence, compte tenu du large pouvoir d'appréciation qui lui est conféré, veiller au maintien de ce but. Or, la possibilité d'établir un système de procédure de déclaration assurant une fonction de garantie, limitée à la connaissance du bénéficiaire de la prestation, suppose forcément le pouvoir de prescrire la forme de la déclaration, ainsi que de fixer le délai dans lequel celle-ci doit intervenir.

Concernant la question qui nous occupe ici, il suit en définitive de l'examen qui précède que l'introduction d'un délai de péremption du droit à la procédure de déclaration demeure, en soi, parfaitement dans le cadre de la délégation de compétence des art. 1 et 2 al. 1 let. b de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 (cf. consid. 2.2.6 ci-avant; dans le même sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4, confirmant l'arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4). Au surplus, on relèvera qu'à l'évidence, le Conseil fédéral était à tout le moins autorisé, le cas échéant, à veiller sur ce point à une certaine conformité entre la solution retenue en matière interne et la règlementation applicable aux versements de dividendes internationaux.

6.
Il sied dès lors à présent de déterminer, par voie d'interprétation (cf. consid. 2.4 ci-avant, en particulier consid. 2.4.2), la nature concrète – péremptoire ou non – du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

6.1 En premier lieu, il s'agit de noter que ni la lettre de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance, ni les travaux préparatoires ne permettent d'apporter une réponse claire à la question de la nature du délai de déclaration. Il apparaît en outre que d'un point de vue systématique et téléologique, certains éléments plaident en faveur de l'existence d'un simple délai d'ordre (cf. consid. 2.4.2 ci-avant). Le délai en question est ainsi prévu par une ordonnance (cf. consid. 2.4.2 ci-avant), laquelle a en outre pour objet "la procédure de déclaration par laquelle le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes, prévu par une convention de double imposition ou par un autre traité international, est opéré *à la source*" (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement; consid. 3.3.2.2 ci-avant). L'ordonnance ne contient en outre aucune prescription sur la procédure à suivre pour le remboursement, ni aucun renvoi aux dispositions de la LIA et de son ordonnance réglant cette procédure en matière interne. Dans ces conditions, il n'est pas déraisonnable de se demander si l'idée du Conseil fédéral n'était pas que le dégrèvement de l'impôt soit nécessairement opéré par le biais de la déclaration de la prestation imposable, à l'exclusion du remboursement de l'impôt, ce qui conduirait logiquement à considérer le délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement comme un délai d'ordre.

Une telle analyse se heurte cependant au système même de l'impôt anticipé, dans lequel le titulaire du droit au remboursement ne se confond pas avec le contribuable débiteur du paiement de l'impôt (cf. consid. 3.1.1 et 3.3.3 ci-avant), seul en droit de se prévaloir de la procédure de déclaration. Ce dernier est par conséquent seul partie à la procédure de prélèvement, à l'exclusion du premier, lequel n'a dès lors aucun droit ni obligation dans la procédure de prélèvement, respectivement de déclaration. Pour cette raison, il ne saurait à ce stade être statué de manière définitive sur le droit du bénéficiaire de la prestation imposable au

remboursement de l'impôt (cf. consid. 3.3.3 ci-avant). En d'autres termes, l'existence d'une procédure de remboursement à laquelle ce dernier participe est rendue nécessaire afin de trancher définitivement l'existence du droit au remboursement dans les cas où le prestataire de la prestation en question n'a pas sollicité la procédure de déclaration ou n'en fait pas usage, ou encore lorsque le bénéfice de cette procédure lui a été refusé par l'AFC (cf. consid. 3.3.3 ci-avant; cf. également Directives AFisE de l'AFC, ch. 12b).

Il s'ensuit que la procédure de remboursement est inhérente au système d'un impôt prélevé à la source conformément à la LIA et à son ordonnance d'exécution. Partant, le fait que l'ordonnance sur le dégrèvement institue la procédure de déclaration en tant que mode général d'exécution de l'obligation fiscale et ne traite nullement de la procédure de remboursement ne saurait amener à considérer que le dégrèvement de l'impôt, prévu par la CDI ou le traité international applicable, ne puisse au besoin être opéré par le biais de cette dernière. Ce qui conduit à constater que l'ordonnance sur le dégrèvement, pourtant censée régler la procédure à suivre pour le remboursement, contient à cet égard une lacune (proprement dite), susceptible d'être comblée par renvoi au droit interne, à savoir principalement aux dispositions des art. 63 et 64 OIA (cf. également Directives AFisE de l'AFC, ch. 12b).

6.2 C'est en outre le lieu de rappeler que le système de l'impôt anticipé distingue entre la naissance de la créance fiscale, qui intervient pour les revenus de capitaux mobiliers au moment où échoit la prestation imposable, et l'échéance de l'impôt, qui, pour les rendements de parts sociales, est fixée 30 jours après la naissance de la créance fiscale et constitue le point de départ du calcul des intérêts moratoires. Ainsi qu'exposé, le débiteur de tels rendements a donc trente jours dès l'échéance des dividendes pour exécuter son obligation fiscale, soit en acquittant l'impôt, soit en déclarant la prestation imposable. Passé ce délai, l'impôt anticipé est dû et des intérêts moratoires commencent à courir (cf. consid. 3.1.3 et 3.2 ci-avant). Le délai de 30 jours suivant le versement des dividendes de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement permet ainsi à l'AFC de connaître en temps utile si la procédure de déclaration est, ou non, utilisée et permet en outre d'éviter l'échéance de l'impôt.

Plaident ainsi en faveur de la nature péremptoire du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, non seulement des considérations de technique fiscale, mais également des raisons liées à la sécurité juridique: celle-ci serait en effet gravement compromise s'il était possible de revenir

sur l'échéance de la créance fiscale – et les conséquences qui lui sont attachées – plusieurs mois, voire plusieurs années après la survenance de celle-ci (cf. en ce sens arrêt du Tribunal fédéral 2C_730/2013 du 4 février 2014, traduit *in* : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2014 II p. 580 ss, consid. 3.5 et réf. cit.). Or, tel serait bien le cas si la procédure de déclaration selon l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement était assortie d'un simple délai d'ordre.

6.3 Cette interprétation a par ailleurs été expressément consacrée par le Tribunal fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4, confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4). La nature péremptoire du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement a par la suite encore été confirmée par un arrêt publié aux ATF 138 II 536. A cette occasion, le Tribunal fédéral a exprimé qu'une telle conclusion s'imposait au regard, d'une part, de la jurisprudence relative aux dispositions qui règlent la procédure de déclaration en droit interne, selon laquelle la perte du droit au remboursement sanctionnant les personnes physiques qui n'indiquent pas aux autorités fiscales les revenus grevés de l'impôt anticipé (cf. art. 23 LIA) entraîne également, pour ces contribuables, la péremption du droit à la procédure de déclaration (cf. ATF 138 II 536 consid. 6, avec renvoi à l'ATF 110 Ib 319 consid. 6a). Le Tribunal fédéral a en outre relevé que si cette règle ne concernait certes que les personnes physiques (cf. titre marginal avant l'art. 22 LIA), le droit au remboursement, et par voie de conséquence le droit d'obtenir la procédure de déclaration, des personnes morales était soumis à l'obligation - comparable - de comptabiliser les revenus grevés de l'impôt (cf. art. 25 LIA; ATF 138 II 536 consid. 6).

6.4 Au surplus, la nature péremptoire du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement s'impose en considération de la fonction de garantie de l'impôt anticipé, qui a été clairement maintenue dans le cadre de la procédure de déclaration mise en place par le Conseil fédéral, avec connaissance directe du bénéficiaire des dividendes (cf. consid. 3.3.2.2, 5.1 et 5.2 ci-avant) et la possibilité, le cas échéant, d'en informer les autorités fiscales étrangères (cf. art. 7 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Dans un tel système, il est clair que le délai prévu ne peut être que péremptoire. Il en va non seulement de la sécurité du droit (cf. consid. 6.2 ci-avant), mais également de la pérennité du but de garantie. Si un retour à la technique de remboursement n'est pas prévu, avec échéance normale de l'impôt et paiement de celui-ci, le risque est en effet grand que les bénéficiaires des dividendes ne soit jamais connus, ce qui permettrait de clairs abus. Par ailleurs, la nature péremptoire du délai sert

également à garantir le paiement de l'impôt lorsque les conditions de son dégrèvement ne sont pas réalisées (cf. consid. 5.1 *i.f.* ci-avant).

6.5 On observera encore que le fait que la procédure de déclaration soit, dans le cadre de l'ordonnance sur le dégrèvement, soumis à autorisation préalable – et que la recourante dispose d'une telle autorisation – ne conduit pas à une autre conclusion.

6.5.1 Il sied en premier lieu de relever que, contrairement à ce que semble soutenir la recourante (cf. mémoire de recours, let. B, ch. 2 p. 16 ss et mémoire de réplique, ch. I.2 p. 4 s et ch. i.3 *i.f.* p. 6), l'on ne saurait inférer de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'est péremptoire que lorsqu'il subsiste un doute, à l'échéance dudit délai, sur le droit au remboursement du récipiendaire des dividendes. Cela reviendrait notamment à considérer que le délai serait de nature différente selon qu'il s'applique dans le cadre du premier ou du second alinéa de l'art. 5 de l'ordonnance sur le dégrèvement, c'est-à-dire selon qu'une autorisation de procéder par la voie de la déclaration a déjà été accordée, ou non, au débiteur des dividendes.

Or, rien de tel ne ressort des arrêts en question, dans lesquels le Tribunal fédéral conclut clairement à la nature péremptoire du délai visé à l'art. 5 al. 1, sans distinguer à cet égard entre les cas d'application du premier et du second alinéa de cette disposition (cf. ATF 138 II 536 consid. 6; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.1 et 3.2.2). Une telle interprétation se heurte en outre au texte même de l'art. 5 al. 2 de l'ordonnance, qui prescrit simplement que le premier alinéa est également applicable si l'autorisation n'a pas encore été accordée ou si la demande d'autorisation n'a pas pu être déposée à temps pour de justes motifs (cf. consid. 3.3.2.2 ci-avant), ce dont il faut déduire que l'inobservation du délai de 30 jours entraîne les mêmes conséquences selon que l'on se trouve dans un cas relevant du premier ou du second alinéa de cette disposition.

6.5.2 En outre et conformément à ce qui a été exposé ci-avant, l'autorisation de la procédure de déclaration, valable trois ans, ne saurait en aucun cas valoir exonération de l'impôt, mais constitue uniquement la condition générale à laquelle est soumis le droit d'utiliser cette procédure. Pour chaque cas d'application concret, les versements de dividendes doivent encore être déclarés dans les 30 jours au moyen de la formule 108 et de la déclaration officielle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/210

précité consid. 5.1.3). Cela résulte d'une part de la nature même de la procédure de déclaration, qui consiste en un moyen d'exécution de l'obligation fiscale et suppose donc nécessairement la préexistence de celle-ci. En d'autres termes, l'autorisation de la procédure de déclaration au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'empêche nullement la créance fiscale de naître lorsque des versements de dividendes sont opérés, ni, partant, ne dispense le contribuable de procéder à la déclaration de la prestation imposable dans les formes et le délai prévus à cet effet. A défaut, l'impôt échoit, avec les conséquences qui y sont liées (cf. consid. 3.1.3 et 6.2 ci-avant).

La nécessité de prévoir une telle obligation de déclarer les dividendes versés dans chaque cas particulier résulte en outre du but poursuivi de garantie (cf. consid. 6.4 ci-avant). Ce n'est en effet qu'au travers de la remise de la formule officielle (110) et de la formule 108 que l'AFC est informée des versements en question, ainsi que de l'identité des bénéficiaires concernés à l'étranger, et qu'elle peut ainsi, dans chaque cas particulier, s'assurer de l'existence du droit au dégrèvement et, le cas échéant, informer les autorités fiscales étrangères compétentes des versements opérés en leur transmettant un duplicata des formules 108 (cf. art. 7 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Peu importe, au surplus, que selon le courrier du Ministère des finances des Pays-Bas du 4 juin 2013 (cf. p. 6), l'AFC n'ait dans les faits jamais transmis à l'administration fiscale néerlandais de duplicata des formules 108. Quand bien même il s'avérerait que cette assertion – qui n'est corroborée par aucune preuve – est exacte et que l'autorité inférieure est tenue à une stricte obligation de communication en vertu de l'art. 7 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ce qui n'est pas certain au vu de la formulation potestative de cette disposition, la recourante ne pourrait en tirer aucun avantage. En effet, celle-ci ne saurait en tout état de cause être admise à justifier la violation de ses propres obligations fiscales par un supposé manquement de l'autorité inférieure à son devoir d'information envers les autorités étrangères.

6.6 En définitive, il suit de l'analyse qui précède qu'en ce qu'elle prescrit, à son art. 5 al. 1, que "la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, *dans les 30 jours*, le paiement des dividendes", l'ordonnance sur le dégrèvement institue un véritable délai de péremption, dont le non-respect entraîne la perte définitive du droit à la procédure de déclaration.

6.7 Demeure encore à examiner la constitutionnalité de cette réglementation. A cet égard, on rappellera d'abord que l'introduction d'un

délai péremptoire de 30 jours repose sur des motifs sérieux et objectifs et est en outre cohérente avec le principe de l'auto-taxation (cf. consid. 6.2 à 6.4 ci-avant). On relèvera ensuite que la procédure de déclaration arrêtée par le Conseil fédéral en matière internationale correspond, pour l'essentiel, à la règlementation prévue en droit interne pour les dividendes versés au sein d'un groupe, qui prescrit en particulier également que la demande doit être adressée à l'AFC avec le formulaire officiel dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes (cf. art. 26a OIA; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4), sous peine de péremption du droit à la procédure de déclaration (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3, en particulier consid. 5.3.4 et 5.3.5).

On notera par surabondance que la durée du délai, fixée à 30 jours, ne saurait être jugée d'une rigueur excessive, dès lors qu'en versant la prestation imposable, le contribuable doit vérifier d'office s'il y a lieu, ou non, d'en déduire le montant de l'impôt anticipé (cf. consid. 3.1.1 et 3.1.3.3 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.2.3.4). On notera enfin que la péremption du droit à la procédure de déclaration n'entraîne pas, pour le bénéficiaire de la prestation, la perte du droit au remboursement de l'impôt. Dans le cas d'espèce, l'impôt versé sous réserve par la recourante a ainsi été remboursé dans un délai de sept jours suivant son paiement.

Il apparaît ainsi que le délai péremptoire de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement ne consacre aucune rigueur ni aucun formalisme excessifs et, tout bien pesé, qu'il respecte en outre les principes constitutionnels régissant l'activité administrative, notamment celui de la proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire. Dans ces conditions, rien *a priori* ne s'oppose à l'application de cette disposition au cas d'espèce (cf. consid. 2.2.7 ci-avant). Dans la mesure où il n'est pas contesté que les versements de dividendes litigieux ont été déclarés tardivement, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours prévu à cet effet, c'est *a priori* à juste titre que l'autorité inférieure a considéré que le droit à la procédure de déclaration était périmé et qu'elle a en conséquence refusé d'accorder à la recourante le bénéfice de cette procédure et réclamé le paiement de l'impôt anticipé, d'un montant total de Fr. 143'300'500.--. Compte tenu de l'échéance de l'impôt, survenue le 17 mars 2010, respectivement le 16 janvier 2011, et de son règlement en date du 8 août 2012, c'est en outre également à bon droit que l'autorité inférieure a fixé le montant de l'intérêt

moratoire à Fr. 15'566'601.45 (cf. art. 16 al. 2 LIA; consid. 3.1.3 *i.f.* ci-avant).

7.
Concernant les arguments de la recourante qui n'ont pas encore été traités, il y a lieu de considérer ce qui suit.

7.1 La recourante fait en premier lieu valoir que la procédure de déclaration est seule applicable dans le cadre de l'art. 15 AFisE. Selon une interprétation conforme au droit européen et aux règles d'interprétation des traités de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111), cette disposition, d'application directe, conférerait le droit à l'exemption à la source des dividendes transfrontaliers lorsque les conditions qu'elle pose sont remplies et son application ne serait en conséquence pas compatible avec la procédure de remboursement. En d'autres termes, la recourante estime que le Traité s'applique seul, sans qu'il ne soit possible de faire intervenir ou de placer entre ce dernier et son application, la loi de 1951, ainsi que l'ordonnance sur le dégrèvement.

7.1.1 L'argument de la recourante, loin d'être dénué de pertinence, doit être rejeté pour plusieurs raisons. En premier lieu, il y a lieu de relever que, de manière générale, les Etats parties à un Traité ont le devoir d'en assurer son application et que, pour ce faire, des dispositions d'application ou plus exactement des dispositions d'exécution sont indispensables. Contrairement à ce que prétend la recourante, c'est également le cas lorsque l'on se trouve en présence, comme ici, d'un Traité d'application directe (cf. STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 74 p. 449 ss, en particulier ch. 3.2 p. 499 s.; cf. également QUOC DINH NGUYEN/PATRICK DAILLER/ALAIN PELLET, Droit international public, 7e éd., Paris 2002, n° 433).

Ces dispositions d'exécution sont en réalité de nature double. D'une part, les notions juridiques imprécises sont ici très nombreuses et elles nécessitent forcément l'adoption de règles d'application, nécessitant l'intervention du législateur interne, à charge pour elle, bien évidemment, de parvenir à une interprétation conforme au Traité et à la Convention de Vienne (NGUYEN/DAILLER/PELLET, op. cit., n° 149; GEORGES J. PERRIN, Droit international public – Sources, sujets, caractéristiques, Zurich 1999, point 7.a p. 829 s. et réf. cit. en note de bas de page n° 129; OESTERHELT/WINZAP, op. cit., ch. 3.2 p. 499 s.). Par ailleurs, contrairement à ce que

soutient la recourante, des dispositions de procédure sont tout à fait nécessaires et entrent en général dans la compétence des Etats parties au Traité (cf. MICHAEL BEUSCH, *in* : Zweifel/Beusch/Matteotti [édit.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Bâle 2015, n° 235 *ad* "Einleitung"). En l'occurrence, la notion de procédure contestée touche à la fois à des techniques fiscales (procédure de déclaration et procédure de remboursement) et à la mise en place de délais pour que l'administré puisse revendiquer les droits matériels prévus par le Traité. Il s'agit de se prononcer sur ces deux aspects.

7.1.2

7.1.2.1 Concernant l'adoption de techniques fiscales (déclaration et/ou remboursement) introduites pour assurer l'exécution du Traité, ces dernières font indiscutablement partie de la notion de procédure et il n'y a pas lieu de s'arrêter plus longuement à cette constatation. A cet égard, on observera en effet que dans la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (Journal officiel de l'Union européenne [JO] L 225/6 du 20 août 1990; ci-après: la directive 90/435/CEE ou la directive mère-filiale), il est clairement précisé que la procédure est affaire des Etats membres. Aux termes de l'art. 8, en effet, il appartient à ces derniers de mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive (voir aussi les conclusions de l'Avocat Général présentées le 2 mai 1996 dans les affaires jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, points 53 et 65 [ch. 2 *i.f.*]; art. 1 § 11-16 de la directrice 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiement d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, JO L 157 du 26 juin 2003).

Alors que le Traité suisse a pour but d'étendre, matériellement parlant, les droits de la directive mère-filiale à la Suisse (XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4e éd., Berne 2014 [ci-après cité: Précis], n. marg. 94, 1322 et 1361 ss), on ne voit pas pourquoi, alors que le texte est de même nature, les Etats membres de l'UE auraient le devoir de prendre des mesures de procédure, alors que la Suisse, dans le cadre de l'AFisE, en serait dispensée. Il suffit donc ici de constater que les Etats membres ont le loisir de prendre des mesures techniques, qu'elles en ont prises et que la procédure de remboursement n'est pas inexistante en la matière dans les Etats membres. Elle pose certes problème, dans la mesure où une exemption pure serait visée par la Directive (cf. MICHAEL LANG/JOSEPH SCHUCH/CLAUS STARINGER, Quellensteuern – Der

Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, Vienne 2010, p. 328 s.) et on ne saurait le nier.

Cela étant, force est de constater que les termes décisifs dans le cadre du présent litige ne sont pas identiques: alors que la Directive parle d'exemption, l'AFisE parle de non-imposition, ce qui permet en tout cas de conclure que dans le Traité, ce n'est pas une exemption "*ab ovo*" qui est visée, mais bien une non-imposition finale, laissant à la Suisse le soin d'introduire toute technique utile ou nécessaire pour parvenir à cette fin (voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_176/2012 précité consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 356]; ALBERTO LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 2007, p. 261 ss; cf. également BEAT BAUMGARTNER, *in* : Markus Reich/Madeleine Simonek [édit.], Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 276 ss, selon lequel la jurisprudence de la Cour de Justice des communautés européennes [ci-après: la CJCE] relative à la directive mère-filiale n'est pas contraignante, dès lors que l'art. 15 AFisE n'y renvoie pas [p. 279]).

7.1.2.2 Sous l'angle de la technique fiscale, deux éléments doivent finalement être relevés. En premier lieu, s'il est bien sûr légitime de se fonder sur l'AFisE, ce dernier s'intègre tout de même dans le système global de l'impôt anticipé, lequel prescrit que l'impôt poursuit des buts fiscaux à l'endroit des personnes domiciliées à l'étranger, sauf si une convention contre la double imposition (CDI) ou un autre accord international prévoit le dégrèvement, que cela soit par le technique de la déclaration ou la procédure du remboursement. Même si la primauté de l'AFisE ne saurait être contestée, on ne saurait nier la possibilité d'une reprise des deux techniques cités, d'ailleurs complémentaires, dans les dispositions d'exécution dudit Traité. En tous les cas, une telle reprise ne saurait conduire à une violation du Traité, celle-ci faisant partie de la compétence procédurale indispensable ou de la marge d'appréciation d'exécution des autorités fiscales. D'autre part, il est intéressant de noter que la reprise des deux techniques alternatives citées, avec certes une primauté de la procédure de la déclaration, s'avère en faveur du contribuable. En effet, dans les situations où les conditions de la procédure de déclaration ne sont pas remplies, la procédure de remboursement reste pour le moins applicable, alors que dans une perspective d'une exécution sans recours aux deux techniques de l'impôt anticipé, la violation de prescriptions formelles pourrait s'avérer encore plus rigoriste.

7.1.3

7.1.3.1 S'agissant de l'aspect procédural au sens étroit, il y a lieu de poser en fait que des délais de procédure peuvent être prévus dans les dispositions d'application et ce, même lorsque le Traité est d'application directe. Pour mettre en œuvre le droit matériel, un certain formalisme est en effet indispensable en matière de procédure fiscale de masse, notamment, de même que dans l'intérêt de la sécurité juridique et afin de garantir les prétentions fiscales, et l'on ne saurait soutenir que son introduction limite en soi les droits qui dérivent d'un Traité. La CJCE s'est d'ailleurs déjà prononcée sur le droit pour les Etats membres de fixer des délais de prescription, alors même que ces derniers n'étaient pas prévus dans une Directive (cf. arrêt de la CJCE du 11 décembre 2014 dans l'affaire C-590/13; cf. également ch. 6.1 de la communication de la Commission sur le fonctionnement de la directive 73/23/CEE [JO C 059 du 09/03/1982]; arrêt de la CJCE du 28 octobre 1999 dans l'affaire C-81/98, points 39 ss, en particulier point 43). Rien ne s'oppose donc à l'introduction de délais de procédure par l'un des Etats partie au Traité, en tout cas lorsque le Traité la renvoie expressément à l'appréciation des Etats parties au Traité. Rappelons que cela est clairement le cas pour la directive 90/435/CEE.

En tous les cas, un formalisme adéquat n'est pas exclu lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre ou d'exécuter un Traité, même si celui-ci est directement applicable, seul un formalisme excessif étant susceptible de mettre en péril la mise en œuvre des droits matériels qui y sont prévus. Encore faut-il, bien entendu, qu'un tel formalisme soit possible, ce qui suppose que les Etats contractants disposent sur ce point d'un pouvoir d'appréciation. Or, tel est bien le cas dans le cadre de l'art. 15 AFisE, compte tenu, d'une part, des notions juridiques imprécises figurant dans cette disposition (cf. consid. 7.1.1 ci-avant). D'autre part, cela résulte également du fait que, contrairement à la directive mère-filiale, l'AFisE ne contient aucune disposition de procédure (cf. OBERSON, Précis, n. marg. 1378), ce qui confère aux Etats parties une certaine marge de manœuvre en la matière (cf. OESTERHELT/WINZAP, op. cit., ch. 3.2 p. 499).

Certes, il n'existe pas, en Suisse, de jurisprudence comparable à celle de la CJCE, atténuant la rigueur du formalisme. Pour prendre un seul exemple, la CJCE a clairement posé le principe que le non-respect d'exigences de forme (fiscales) n'aboutit pas forcément à la perte du droit, en tout si les exigences de fond sont clairement réalisées, et même si – par ailleurs – ces exigences de forme sont prévues par la directive (cf. arrêt de la CJCE du 11 décembre 2014 dans l'affaire C-590/1). En droit suisse,

l'intervention du législateur a été et est en principe nécessaire pour un tel résultat (pour exemple, l'art. 81 al. 3 LTVA), les cautèles de l'interdiction du formalisme excessif étant jugées adéquates. A cet égard, on relèvera encore que dans le cas précis, l'introduction d'un délai de déclaration ne saurait constituer un tel excès, dès lors que l'échéance dudit délai reste sans incidence sur le droit au dégrèvement de l'impôt, que la société étrangère peut en effet toujours faire valoir par le biais de la procédure de remboursement.

7.1.3.2 En l'état, il suffit de conclure ici qu'un certain formalisme est permis lors de l'application d'un Traité, même en cas d'application directe, à charge pour la Suisse d'appliquer ses propres règles sur le formalisme excessif, celles sur la restitution de délai, voire celles de la remise d'impôt. L'idée étant que seul un formalisme excessif peut porter véritablement atteinte aux règles matérielles de l'AFisE, ce qui n'est pas le cas si le délai en cause doit être considéré comme acceptable et ne mettant pas en danger l'application du Traité (cf. MICHAEL BEUSCH/MARTIN ZWEIFEL, *in* : Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St-Gall 2012, p. 66 ss; RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, *in* : Archives 80 469 ss, p. 490). Encore faut-il, bien évidemment, que les règles sur la délégation législative, celles de la marge d'appréciation concédée par le législateur, ainsi que les droits et principes constitutionnels soient respectées, ce qui a déjà été largement examiné (cf. consid. 5 et 6 [en particulier 6.7] ci-avant).

Ainsi donc, pour toutes ces raisons, il s'ensuit déjà que l'exécution de l'art. 15 AFisE par le recours à la loi de 1951 ne viole pas le Traité et ne peut en tous les cas pas être remise en cause par le Tribunal de céans.

7.1.4 Autrement dit, relativement à l'art. 15 AFisE, il s'agit de distinguer entre les conditions d'application de cette disposition d'une part et, d'autre part, la mise en œuvre de celle-ci, c'est-à-dire la manière d'opérer le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes qu'elle prévoit. Les premières sont en effet décrites de façon suffisamment précise et ne nécessitent pas d'être concrétisées par des dispositions – internes – d'exécution, de sorte que les Etats contractants ne disposent d'aucune marge de manœuvre en la matière. Il en va en revanche différemment s'agissant de la définition du mode de dégrèvement. A cet égard et bien que l'art. 15 AFisE ne délègue pas expressément cette compétence, il faut admettre qu'un certain pouvoir d'appréciation a été concédé aux Etats contractants, afin de tenir compte des spécificités propres aux différents systèmes nationaux d'imposition dans lesquels s'inscrit l'application de l'accord. C'est en outre le lieu de

rappeler qu'en matière interne, l'impôt anticipé suisse assure une fonction de garantie – à tout le moins limitée à la connaissance effective du destinataire de la prestation imposable – des impôts cantonaux et communaux (cf. consid. 3.1.2 et 5.1 ci-avant). Dans ces conditions, il n'est pas illégitime de considérer qu'afin de maintenir cette fonction et à l'instar de ce qui vaut pour les versements de dividendes entre sociétés apparentées suisses (cf. art. 26a OIA), le dégrèvement prévu en matière internationale puisse être opéré par le biais des procédures nationales – propres à l'impôt anticipé – permettant de garantir le paiement de l'impôt lorsque les conditions de son dégrèvement font défaut.

Bien que selon la lettre de l'art. 15 AFisE, les paiements transfrontaliers de dividendes au sein d'un groupe ne sont pas imposés dans l'Etat de la source lorsque les conditions matérielles fixées par cette disposition sont réalisées (cf. également le message relatif à l'approbation des accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne, y compris les actes législatifs relatifs à la transposition des accords ["accords bilatéraux II"], *in* : FF 2004 5593 ss; [ci-après: Message relatif aux accords bilatéraux II], aux termes duquel l'AFisE prévoit la suppression de l'imposition à la source des paiements transfrontaliers de dividendes entre sociétés apparentées), et nonobstant le lien étroit existant avec la directive 90/435/CEE, cette disposition n'impose donc pas de reprendre le principe de l'exemption à la source ("ab ovo") prévu par la directive susmentionnée (cf. art. 5 § 1). La mise en œuvre de l'art. 15 AFisE doit bien plutôt être opérée au moyen des techniques spécifiques du droit interne. En d'autres termes, la définition du mode de dégrèvement de l'impôt reste de la compétence des Etats contractants (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.4.2,
A-3549/2011 précité consid. 3.3.3 et A-2114/2009 précité consid. 3.5).

7.1.5 Dans le système suisse, le dégrèvement de l'impôt anticipé sur les dividendes peut être réalisé de deux manières. La procédure de déclaration libère la contribuable du paiement de l'impôt alors que la procédure de remboursement permet au destinataire de la prestation imposable de récupérer l'impôt acquitté. Les deux procédures sont en elles-mêmes compatibles avec l'art. 15 AFisE. Cette disposition n'impose en particulier pas aux autorités suisses d'appliquer la procédure de déclaration de façon systématique. Dès lors que la définition du mode de dégrèvement de l'impôt relève de la compétence nationale (cf. consid. 7.1.1 ci-avant), la procédure de remboursement demeure en effet admissible (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2012 précité

consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536] et 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.4.2, A-3549/2011 précité consid. 3.3.3 et A-2114/2009 précité consid. 3.5; OESTERHELT/WINZAP, op. cit., ch. 2.2 p. 484 ss; ALBERTO LISSI, op. cit., p. 261 ss; circulaire n° 6 de l'AFC du 22 décembre 2004, ch. 5; circulaire n° 10 de l'AFC du 15 juillet 2005; voir également, d'un autre avis: PETER BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, *in* : ECS 2011 1042, p. 1043).

Bien plus, une telle procédure s'avère indispensable dans le cadre du système de l'impôt anticipé, puisqu'elle constitue le seul moyen, pour la société destinatrice des dividendes, de récupérer l'impôt acquitté, lorsque, par exemple, la société contribuable ne sollicite pas la procédure de déclaration (cf. consid. 6.1 ci-avant).

7.1.6 Il résulte en définitive de la mise en œuvre interne de l'art. 15 AFisE que cette disposition fixe uniquement les conditions matérielles ouvrant le droit, pour la société – sise à l'étranger – qui reçoit les dividendes, d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé. La procédure de déclaration, qui libère la société contribuable – sise en Suisse – du paiement de l'impôt et par laquelle le dégrèvement prévu par l'AFisE est opéré "à la source", est quant à elle réglée par l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement; consid. 3.3.2 ci-avant, en particulier consid. 3.3.2.2, et consid. 3.3.3 ci-avant; ATF 138 II 536 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.4.2).

A cet égard, on remarquera que rien ne s'oppose à ce que la mise en œuvre de l'art. 15 AFisE soit opérée au moyen de l'ordonnance sur le dégrèvement. D'une part, les termes de l'art. 1 al. 1 de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 ne sauraient limiter le champ d'application de celle-ci aux seules CDI au sens strict. Compte tenu du dégrèvement prévu par l'AFisE et de l'objectif qui le sous-tend, à savoir éviter l'imposition multiple d'un même dividende dans le cadre des relations entre sociétés apparentées (cf. arrêt de la CJCE du 8 juin 2000 dans l'affaire C-375/98, point 20), cet accord entre à l'évidence dans le cadre de la notion de "conventions conclues par la Confédération suisse avec les Etats étrangers en vue d'éviter les doubles impositions" visée par l'arrêté fédéral susmentionné. Cela est d'ailleurs confirmé par le Message relatif aux accords bilatéraux II, qui indique clairement que la mise en œuvre de l'art. 15 AFisE peut s'appuyer sur les procédures d'exécution des conventions de double

imposition conclues par la Suisse (FF 2004 p. 5906; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.4).

Concernant par ailleurs la nature péremptoire du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, dont le dépassement entraîne un retour à la technique de remboursement, avec échéance normale de l'impôt et paiement de celui-ci, on rappellera que celle-ci est justifiée par des raisons sérieuses et objectives (cf. consid. 6.2 à 6.4 ci-avant). Ainsi, et bien qu'il faille dans une certaine mesure tenir compte du droit et de la jurisprudence européens, il s'agit de constater qu'il existait en l'occurrence de bons motifs d'introduire un tel délai et, donc, de s'écarter du principe d'exemption à la source de la directive 90/435/CEE (cf. ATF 137 III 226 consid. 2.2).

Ainsi qu'exposé, la réglementation arrêtée par le Conseil fédéral en matière internationale correspond au surplus, pour l'essentiel, à celle applicable en matière interne. En particulier, elle ne soumet pas le droit à la procédure de déclaration à des conditions plus strictes que celles prévues pour la déclaration des dividendes versés entre sociétés apparentées sises en Suisses (cf. consid. 6.7 ci-avant). En ce sens, elle apparaît donc conforme à l'esprit de la directive susmentionnée, qui vise à éliminer le désavantage fiscal que les sociétés d'un même groupe établies dans différents Etats membres subissent par rapport aux sociétés dont les filiales sont établies dans le même Etat (cf. le rapport parlementaire de M. Rossi, fait au nom de la Commission des finances et du Budget, sur la proposition de la Commission [document 195 du 2 février 1970], 2e et 3e considérants de l'exposé des motifs, p. 10; cf. également le préambule de la proposition de directive du Conseil *in* : JO C 39/7 du 22 mars 1969, 1er §; arrêt de la CJCE du 8 juin 2000 dans l'affaire C-375/98, point 20). A l'inverse, l'aménagement d'une véritable exemption à la source des versements de dividendes en matière internationale aurait conduit à prévoir un régime plus favorable que celui applicable en matière purement interne, susceptible de provoquer des distorsions de concurrence, ce qui n'est évidemment pas souhaitable.

7.2 La recourante prétend en outre que la pratique administrative antérieure à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité était de considérer le délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement comme un simple délai d'ordre. Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, l'autorité inférieure aurait adopté une approche plus stricte dans son examen du respect dudit délai. En outre, cette nouvelle approche n'aurait pas été appliquée de manière systématique, à tout le moins

jusqu'en octobre 2012. Dans ces conditions et compte tenu des impératifs de sécurité juridique et du principe de la bonne foi, la nouvelle pratique ne lui serait pas opposable compte tenu de l'absence de communication préalable à ce sujet. En outre, la recourante considère qu'elle devrait en tout état de cause être admise au bénéfice de l'ancienne pratique, dès lors que concernant les dividendes litigieux versés en 2009 et 2010, le délai de 30 jours était déjà échu lors de la publication de l'arrêt 2C_756/2010 du 19 janvier 2011, qui ne saurait avoir d'effet rétroactif. La recourante fait au surplus grief à l'autorité inférieure de n'avoir pas signalé, dans ses formules et directives, le caractère péremptoire du délai de déclaration de 30 jours et de n'avoir communiqué pour la première fois à ce sujet que dans la Feuille officielle suisse du commerce du 23 avril 2013.

L'autorité inférieure conteste quant à elle tout changement de pratique de sa part et se réfère notamment à cet égard à sa circulaire n° 6 du 22 décembre 2004, ainsi qu'à sa circulaire n° 10 du 15 juillet 2005. Si elle n'exclut pas que des demandes aient pu être traitées de manière erronée dans le cadre de l'administration de masse à laquelle elle fait face, elle considère néanmoins que la recourante ne saurait de ce fait se voir octroyer un traitement fiscal illégal. L'autorité inférieure rappelle au surplus que la recourante était soumise au principe de l'auto-taxation, en vertu duquel elle est tenue de remettre spontanément ses comptes et les formules officielles.

7.2.1 Le grief de la recourante soulève différentes questions de fait, portant sur le point de savoir, pour l'une, si, avant le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité, l'autorité inférieure a sciemment et de façon constante accordé le bénéfice de la procédure de déclaration après l'échéance du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (1); pour l'autre, si de telles déclarations tardives ont également été admises postérieurement à l'arrêt susmentionné (2). Dans l'affirmative, il s'agira encore de se demander si l'autorité inférieure a en outre renoncé, dans ces cas, à percevoir un intérêt moratoire pour la période allant de l'échéance du délai à la déclaration (tardive) de la prestation (3).

7.2.2 A cet égard, il convient en premier lieu d'observer que dans l'hypothèse où serait établie l'existence d'une pratique antérieure consistant à accorder le bénéfice de la procédure de déclaration nonobstant la violation du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement sans percevoir un intérêt moratoire, celle-ci ne serait, en tout état de cause, pas décisive en soi. En effet, au vu des éléments qui

précèdent (cf. consid. 6.2 à 6.6 ci-avant) et en particulier de la jurisprudence du Tribunal fédéral à ce sujet, une telle façon de procéder ne serait à l'évidence pas conforme au droit. Or, c'est précisément le lieu de rappeler qu'une pratique administrative dont l'illégalité a été constatée par une autorité judiciaire doit en principe être aussitôt abandonnée au profit de l'approche jugée correcte par cette dernière, qui vaut en règle générale immédiatement et pour toutes les procédures pendantes (cf. consid. 2.5.1 et 2.5.2 ci-avant).

7.2.3 Dans certaines circonstances, l'application immédiate de la nouvelle pratique peut néanmoins se heurter au droit à la protection de la bonne foi (cf. consid. 2.5.2 ci-avant). Dans le cadre du cas d'espèce, cela suppose d'une part l'existence d'une pratique antérieure, consacrée par l'AFC, consistant à considérer le délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement comme un simple délai d'ordre. D'autre part, il faut que la recourante ait effectivement eu connaissance de cette pratique et que, sur la foi de celle-ci, elle ait omis de déclarer les versements litigieux dans le délai en question.

7.2.4 Afin d'établir l'existence de la prétendue pratique antérieure de l'autorité inférieure, la recourante a produit – et requis – différentes pièces au dossier.

7.2.4.1 La recourante se réfère entre autres au sondage de la chambre fiduciaire du 1er mai 2013 (cf. pièces recourante n° 17 et 18). Celui-ci répertorie 55 cas, sur la période allant de 2006 à 2012, dans lesquels le versement de dividendes au sein d'un groupe de sociétés internationales a été déclaré tardivement à l'AFC, sans conséquence (cf. pièce recourante n° 18, "Beilage 1"). Comme relevé par l'autorité inférieure dans sa duplique du 18 août 2014, ce chiffre doit néanmoins être mis en relation avec les milliers de demandes de procédure de déclaration que celle-ci reçoit chaque année. Pour les années 2010 et 2013, le nombre de ces demandes était ainsi d'environ 13'000, respectivement 18'000. Dans ces conditions, ce n'est que par sondage que l'autorité inférieure procède à des contrôles et il n'est donc pas impossible que des irrégularités puissent lui échapper. Les 55 cas recensés ne représentent ainsi qu'une fraction infime de l'ensemble des procédures menées par l'autorité inférieure sur la période couverte par le rapport de la chambre fiduciaire et ne suffisent donc pas à établir l'existence d'une pratique administrative constante (cf. consid. 2.5.3 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.5).

7.2.4.2 Il en va de même des statistiques de l'AFC invoquées par la recourante. Certes, celles-ci font bien état d'une augmentation – sensible – des montants d'amendes et d'intérêts moratoires perçus par l'autorité inférieure en 2013.

Dans sa duplique du 18 août 2014, l'autorité inférieure a néanmoins exposé que cette augmentation résultait, non pas d'un changement de pratique ou d'une augmentation du nombre de décomptes d'intérêts moratoires, mais des nombreuses dénonciations spontanées ayant suivi la publication de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité, ainsi que de l'importance des dividendes en jeu et des retards conséquents avec lequel les contribuables concernés ont procédé au règlement des montants d'impôt échus. Pour l'année 2013, le pourcentage des procédures de perception ayant donné lieu à l'établissement d'un décompte d'intérêts moratoire était même en baisse par rapport aux trois années précédentes (2010: 6,9 %; 2011: 7,5 %; 2012: 7 %; 2013: 6,8 %). L'augmentation invoquée se rapporte en outre à un nombre restreint de cas. Ainsi, sur les 4'923 décomptes d'intérêts moratoires que l'autorité inférieure a établis en matière d'impôt anticipé pour l'année 2013, toutes procédures confondues, 36 cas (calculés sur des montants d'impôt anticipé supérieur à Fr. 3,1 mia) représentent à eux seuls le montant de Fr. 266,4 mio, sur un montant total d'amendes et d'intérêts moratoires s'élevant à Fr. 323 mio. Sur ces 36 cas, 6 ont par ailleurs été déférés au Tribunal administratif fédéral, portant sur des montants d'intérêts moratoires se montant au total à plus de Fr. 170 mio (calculé sur des montants d'impôt d'environ Fr. 1,95 mia).

Les explications de l'autorité inférieure sont détaillées et cohérentes avec les statistiques invoquées par la recourante, ainsi qu'avec les montants visés dans les procédures traitées par l'autorité de céans en la matière, étant relevé que ces cas se rapportent cependant tous à des décisions de taxation rendues en 2012 (et non en 2013). Néanmoins, il s'agit d'admettre, sur la base des indications complémentaires que l'autorité inférieure a apportées dans le cadre de la procédure A-1878/2014, que ces données n'ont été saisies que dans les statistiques 2013. Les explications de cette dernière apparaissent en conséquence crédibles et suffisent à réfuter les arguments de la recourante tirés des statistiques de l'AFC. En outre, dans ces circonstances, les données des assureurs évoquées par la recourante, concernant l'augmentation supposée des cas de responsabilité civile liés à la prise en charge des importantes charges financières en jeu dans le cadre de ces procédures, ne sont pas plus à même de démontrer un quelconque changement de pratique de l'autorité inférieure concernant la nature du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le

dégrèvement (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.3 et 6.5.4).

7.2.4.3 La recourante se réfère en outre à une lettre du Directeur de l'AFC du 9 octobre 2013, versée au dossier dans le cadre de sa réplique du 13 juin 2014. Adressée à la chambre fiduciaire dans le contexte du sondage réalisé par celle-ci, cette missive indique qu'il a été procédé à une révision des procédures de déclaration en cas de distribution de dividendes au sein d'un groupe qui ont été traitées au cours des mois de mai et juin 2009, à savoir durant la période à laquelle se rapportaient les cas signalés à l'AFC par la chambre fiduciaire, et dans lesquels le bénéfice de la procédure de déclaration avait été accordé en violation du délai correspondant et sans prélèvement d'un intérêt moratoire. A cet égard, le Directeur de l'AFC admet certes que durant la période considérée, la question de la tardiveté de la présentation de la déclaration n'a pas été examinée et que toutes les procédures avaient en conséquence été clôturées sans suite.

Contrairement à ce que la recourante soutient dans sa réplique, on ne saurait cependant en inférer l'existence d'une pratique établie de l'administration tendant à l'admission systématique des déclarations présentées tardivement, c'est-à-dire après l'échéance du délai de déclaration de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Il est en effet clairement exposé que l'absence de contrôle du respect dudit délai sur la période révisée était due à une surcharge de travail temporaire liée au traitement du nombre élevé de demandes d'autorisation de la procédure de déclaration, au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement, introduites en 2009. L'absence de contrôle apparaît ainsi uniquement liée au contexte particulier de surcroît de travail auquel l'AFC était confrontée durant cette période, ce dont il faut *a contrario* déduire qu'en dehors de celle-ci, il était en principe procédé à un strict contrôle du délai de 30 jours imparti pour déclarer les dividendes versés au sein d'un groupe.

Dans ces circonstances, on ne saurait inférer, sur la base de la courte période durant laquelle l'autorité inférieure a renoncé à contrôler ce délai, une pratique administrative tendant à l'admission systématique des déclarations présentées tardivement. C'est en outre à bon droit que le Directeur de l'AFC a considéré que les quelques cas signalés par la Chambre fiduciaire ne constituaient pas une base suffisante pour se prévaloir d'un droit à l'égalité dans l'illégalité (cf. consid. 2.5.3 ci-avant). On notera enfin que contrairement à l'avis la recourante, on ne saurait tirer

aucun argument, quant à la nature du délai de déclaration, de l'absence de contrôle systématique de la part de l'autorité inférieure à ce sujet. En effet, l'administration fiscale n'assume aucune obligation en ce sens dans le cadre d'un impôt fondé sur le principe de l'auto-taxation (cf. consid. 3.1.3.3 ci-avant).

Conformément à ce principe, il appartenait en outre à la recourante de se renseigner en cas de doute quant à la nature péremptoire du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Compte tenu de la lettre de cette disposition, qui indique clairement que la déclaration doit intervenir dans les 30 jours suivant le versement des dividendes, ainsi que des directives émises par l'AFC dans ses circulaires n° 6 du 22 décembre 2004 (cf. ch. 4a p. 4) et n° 10 du 15 juillet 2005 (cf. ch. 2b p. 2), la recourante ne saurait dès lors reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas expressément attiré l'attention du contribuable, dans ces circulaires et formules, sur la nature péremptoire du délai en question. On relèvera au demeurant qu'à l'occasion de la délivrance, le 28 janvier 2010, de l'autorisation de procédure de déclaration au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'autorité inférieure a clairement avisé la recourante que les dividendes devaient être déclarés sur les formules officielles et selon la procédure prévues à cet effet (cf. let. B ci-avant).

7.2.4.4 La recourante fait encore valoir que le changement de pratique quant à la nature du délai de 30 jours résulte de manière claire et non équivoque du courrier du SFI du 31 octobre 2013 à l'intention du Ministère des finances néerlandais (pièce recourante n° 21). Le chef de la section Questions fiscales bilatérales de l'époque, M. F._____, y exprime en substance que, de son point de vue, l'art. 15 AFisE n'est, à l'instar de nombreuses CDI conclues par la Suisse, en soi pas incompatible avec une procédure dans laquelle l'impôt est perçu à des fins de garantie puis remboursé dans les cas visés par cette disposition, permettant d'obtenir que les dividendes en question ne soient en définitive pas soumis à l'impôt ("*as a result not subject to a tax*"; cf. ch. II de la lettre du 31 octobre 2013, 1er et 3e §). Par ailleurs, M. F._____ convient que le changement de pratique de l'AFC concernant le délai de déclaration des dividendes, sans avis préalable, n'était pas très élégant (2e §).

On relèvera en premier lieu à cet égard que l'autorité de céans ne saurait être lié d'une quelconque manière par les éventuelles prises de positions des autorités administratives, judiciaires ou politiques sur la question (cf. notamment à cet égard les initiatives parlementaires 13.471 et 13.479, le rapport sur les résultats de la Commission de l'économie et des

redevances du Conseil national du 31 mars 2015, les rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national des 10 novembre 2014 et 13 avril 2015, le projet de modification de la LIA du 13 avril 2015 et la décision du Conseil national du 16 juin 2015 conforme au projet, documents consultables sur le site Internet du parlement fédéral [http://www.parlament.ch]). Par ailleurs et ainsi que le relève l'autorité inférieure dans sa prise de position du 25 avril 2014 et sa duplique du 18 août 2014, il sied de noter que le SFI n'est nullement compétent en matière d'impôt anticipé. Peu importe au surplus à cet égard que jusqu'au début de l'année 2010, cette entité ait fait partie de l'AFC. Il ressort au demeurant clairement des termes utilisés que M. F._____ ne s'exprimait qu'à titre personnel. Il s'agit par surcroît de tenir également compte du contexte dans lequel interviennent les propos de ce dernier, à savoir dans le cadre de la réponse adressée au courrier du Ministère des Finances néerlandais du 4 juin 2013, dans lequel le changement de pratique de l'AFC concernant la nature du délai de déclaration est simplement affirmé, sans preuve à l'appui. Dans ces conditions, le courrier du SFI du 31 octobre 2013 ne suffit manifestement pas à établir l'existence du prétendu changement de pratique administrative.

On relèvera enfin à ce sujet que les considérations émises par le Ministère des finances néerlandais dans son courrier du 4 juin 2013, concernant la comptabilité d'un prélèvement de l'impôt avec l'exemption prévue par l'art. 15 AFisE, ne sont pas plus pertinentes en l'espèce, dès lors que, ainsi qu'il a été exposé (cf. consid. 7.1.1 ci-avant), la définition du mode de dégrèvement demeure de la compétence nationale des Etats signataire de l'accord.

7.2.4.5 En définitive, il résulte de ce qui précède que les éléments avancés par la recourante ne suffisent pas à établir l'existence du changement de pratique allégué. Certes, la question de la nature du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'avait pas été tranchée par le Tribunal fédéral préalablement à l'arrêt 2C_756/2010 précité et il existe en outre de clairs indices d'une augmentation, depuis lors, des litiges en lien avec le refus d'accorder le bénéfice de la procédure de déclaration concernant les versements de dividendes déclarés tardivement à l'AFC. On ne saurait néanmoins en inférer qu'antérieurement au prononcé de l'arrêt en question, le droit à la procédure de déclaration était en pratique garanti, indépendamment du respect du délai de déclaration, dès lors que les conditions matérielles de l'art. 15 AFisE étaient réalisées. Cela vaut d'autant plus que la grande majorité des litiges en question trouve son origine, non pas dans des contrôles plus stricts opérés par l'autorité

inférieure, mais bien, comme en l'occurrence, dans les nombreuses dénonciations spontanées, concernant des versements de dividendes non déclarés, ayant suivi le prononcé de l'arrêt susmentionné.

Il incombe à la recourante de supporter l'absence de preuve du changement de pratique allégué (cf. consid. 1.3 ci-avant). Dans ces conditions, il n'est donc pas besoin d'examiner au surplus si l'autorité inférieure a renoncé, ou non, à prélever un intérêt moratoire dans les cas où la procédure de déclaration a été accordée en dépit de la violation du délai de déclaration de 30 jours, ni s'il lui appartenait de procéder à une communication concernant la nature dudit délai suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité. Il s'ensuit que la décision entreprise, en ce qu'elle refuse le bénéfice de la procédure de déclaration pour les versements de dividendes litigieux, déclarés tardivement, et condamne en outre la recourante au paiement d'un intérêt moratoire, apparaît conforme au droit également sous l'angle du principe de la bonne foi. En outre, il ressort clairement des déclarations de l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure que celle-ci entend traiter de la même manière les cas similaires à venir, de sorte qu'un droit à l'égalité dans l'illégalité est d'emblée exclu.

7.2.5 La recourante fait encore valoir que lorsque le droit à la procédure de déclaration n'est pas ouvert sur la base de l'art. 26a OIA, respectivement de l'ordonnance sur le dégrèvement, cette procédure reste applicable dans la mesure où les conditions de l'art. 24 al. 1 let. a OIA sont remplies, ce qui serait en l'occurrence le cas.

7.2.5.1 Selon cette dernière disposition, la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable (art. 20 LIA), 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. L'application de l'art. 24 al. 1 let. a suppose ainsi que les prestations soumises à l'impôt anticipé soient découvertes subséquemment (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3, A-1644/2006 du 25 novembre 2008 consid. 2.2.1.2 et A-1486/2006 du 11 juillet 2007 consid. 6.2; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution [CRC] 2003-18 du 7 juin 2004 *in* : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.164 consid. 2). Il ne suffit en outre pas que l'AFC, qui procède au contrôle, s'aperçoive de l'existence de prestations appréciables en argent qui devraient être soumises à l'impôt anticipé. La

circonstance doit être nouvelle du point de vue de la société dont elles émanent.

Par conséquent, si un assujetti sait que telle ou telle prestation appréciable en argent est soumise à l'impôt anticipé, la procédure de déclaration ne saurait s'appliquer; il n'y a alors ni rigueur manifeste ni complications inutiles au sens de l'art. 20 LIA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3, A-1644/2006 précité consid. 2.2.1.2 et A-1486/2006 précité consid. 6.2). Contrairement à l'avis de la recourante, cette disposition n'a donc pas vocation à s'appliquer lorsque, comme en l'occurrence, les versements de rendements de parts sociales ont été décidés à l'occasion d'une assemblée des associés (cf. let. B ci-avant).

7.2.5.2 On relèvera en outre que les motifs ayant conduit à l'adoption de l'art. 26a OIA reposent notamment sur la jurisprudence selon laquelle l'art. 24 OIA n'est pas applicable aux sociétés dites holdings, c'est-à-dire de participations financières (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5; Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3, n° 2 *ad* art. 24 OIA; cf. également décision de la CRC 2003-118 précitée *in* : JAAC 68.164 consid. 2d/bb et 2d/cc). Partant, l'on ne saurait étendre l'application de cette dernière disposition aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA, respectivement l'ordonnance sur le dégrèvement, étant en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5). Il s'ensuit que la recourante ne saurait en l'occurrence être admise à invoquer le bénéfice de l'art. 24 al. 1 let. a OIA.

7.2.6 La recourante conteste finalement sur le principe le prélèvement d'un intérêt moratoire de 5 % l'an.

7.2.6.1 A cet égard et contrairement à ce que soutient la recourante, il s'agit d'abord de rappeler que la réalisation des conditions de l'art. 15 AFisE n'empêche nullement la naissance de la créance fiscale, ni l'impôt d'échoir 30 jours plus tard, fixant le point de départ du calcul de l'intérêt moratoire prévu par la loi (cf. consid. 3.1.3, 6.2 et 6.5.2 ci-avant). Par ailleurs, dans la mesure où le contribuable, c'est-à-dire le débiteur de l'impôt, ne se confond pas avec le titulaire du droit au remboursement (cf. consid. 3.1.1, 3.3.3 et 6.1 ci-avant), l'on ne saurait suivre la recourante lorsqu'elle considère que la naissance dudit droit entraîne la disparition de la cause de la créance fiscale et, avec elle, celle de la créance d'intérêt moratoire.

Ainsi qu'il a été exposé (cf. consid. 3.3.1, 3.3.2.2 et 3.3.3 ci-avant), l'existence du droit au remboursement du destinataire des dividendes ouvre uniquement le droit, pour le contribuable, d'être libéré du paiement de l'impôt en procédant à la déclaration de la prestation imposable dans les 30 jours suivant son échéance, conformément à la disposition de l'art. 5 al 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. également consid. 7.1.3 ci-avant).

En l'occurrence, dans la mesure où la recourante n'a pas procédé à la déclaration des dividendes litigieux dans le délai de 30 jours suivant leur versement et ne s'est ainsi pas conformée aux exigences formelles de la procédure de déclaration, l'impôt est échu le 17 mars 2010, respectivement le 16 janvier 2011, et c'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a calculé un intérêt moratoire pour la période allant de l'échéance de l'impôt jusqu'à son règlement le 8 août 2012 (cf. consid. 3.1.3.2 ci-avant).

7.2.6.2 En outre, le prélèvement d'un intérêt de 5 % l'an ne saurait être jugé arbitraire ou disproportionné, ni constituer une atteinte illicite à la garantie de la propriété ou s'apparenter à une sanction pénale contraire à la garantie d'un procès équitable ancré à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). Il s'agit en effet de relever à cet égard qu'en fixant à 5 % le taux des intérêts dus sur les montants d'impôt échus (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]), le DFF a fait usage de la délégation valablement conférée par le législateur à l'art. 16 al. 2 LIA (cf. consid. 3.1.3.2 ci-avant). On notera au surplus que ce taux de 5 % vaut également en matière interne, c'est-à-dire en cas de retard dans le paiement de l'impôt anticipé dû sur les versements de dividendes entre sociétés suisses apparentées (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.6 et 7), et correspond en outre à celui prescrit de manière générale en droit privé par l'art. 73 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220).

Il sied en outre de relever qu'en vertu du principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière d'impôt anticipé (cf. consid. 3.1.3.3 ci-avant), la recourante est seule responsable d'établir le relevé d'impôt sur formule officielle et de verser le montant d'impôt anticipé dû ou procéder à la déclaration de la prestation imposable, conformément à ses obligations fiscales. Dans ces conditions, le prélèvement d'un intérêt moratoire, ainsi que le montant de celui-ci, constituent la conséquence directe du retard considérable avec lequel la recourante a acquitté les montants d'impôt anticipé échus, en violation de ses obligations, ainsi que de l'importance

des dividendes litigieux. Partant, cette dernière ne saurait être admise à se plaindre d'une quelconque disproportion entre la faute commise, à savoir l'omission de déclarer les versements en question, et le montant de l'intérêt moratoire réclamé, pas plus qu'elle ne saurait tirer argument du fait que le montant de l'intérêt moratoire est fonction du moment auquel l'autorité inférieure effectue ses contrôles. Au demeurant, on rappellera qu'en l'occurrence, la présente procédure fait suite, non pas à un contrôle de l'AFC, mais à la dénonciation spontanée, de la part de la recourante, des versements en cause.

7.2.7 En définitive, les arguments de la recourante apparaissent mal fondés et la décision de l'autorité inférieure doit en conséquence être confirmée, tant en ce qu'elle constate la péremption du droit de la recourante à la procédure de déclaration concernant les versements litigieux et confirme que le montant d'impôt anticipé de Fr. 143'300'500 payé sous réserve était dû, qu'en ce qu'elle astreint l'intéressée au paiement d'un intérêt moratoire de Fr. 15'566'601.45.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 50'000.--, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 50'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai ne court pas du 15 juillet au 15 août inclus (art. 46 al. 1 let. b LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :