Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4951/2012

Arrêt du 20 février 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____ SA
représentée par ILEX FiduTrust 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._____ SA (ci-après: la recourante) est une société anonyme sise à …. Elle a été constituée le 15 février 2008. Elle a pour but de: "…".

B.
Le capital-action de la recourante s'élève à Fr. XXX'XXX.--, divisé en actions de 1 franc. Il était à l'origine détenu à hauteur de 95 % par B._____ SA, société de droit luxembourgeois, et à hauteur de 5 % par X._____, lequel est, semble-t-il, citoyen français et domicilié en France. A la suite d'une convention de cession d'actions conclue le 14 octobre 2008, B._____ SA a acquis l'entier du capital de la recourante.

C.
B._____ SA a été constituée le 20 décembre 2005. Elle a son siège dans la ville de …. Elle est dotée d'un captial-actions de EUR XXX'XXX.— entièrement libéré. Son objet social est défini ainsi dans le Registre du Commerce et des Sociétés du Luxembourg: "…". B._____ SA est apparemment détenue à 99 % par C._____ SA, une société française, et à 1 % par X._____. Elle fait partie d'une "constellation de nombreuses autres sociétés actives au Luxembourg" (cf. recours, ch. 1.2.2). Quant à C._____ SA, elle est elle-même détenue, selon les informations communiquées par la recourante, à 35 % par X._____, à 29 % par D._____ SAS (une société française) et à 36 % par des salariés et autres personnes en France.

D.
Par formulaire 823C daté des 16 et 17 février 2010, la recourante et B._____ SA ont demandé, sur la base des accords liant la Suisse à l'Union européenne, à pouvoir décompter l'impôt anticipé au moyen de la procédure de déclaration. La demande a été reçue le 1er mars 2010 par l'AFC. Après avoir requis différents compléments d'information, celle-ci a fait savoir à la recourante que la demande d'autorisation était refusée parce que le bénéficiaire des rendements imposables ne remplissait pas les conditions du droit au remboursement de l'impôt anticipé de manière catégorique.

E.
Par courrier du 9 décembre 2010, la recourante, agissant par son mandataire, a requis qu'une décision formelle fût rendue. Le 18 novembre 2011, à la suite de divers échanges de courrier et après que la recourante eut réitéré sa requête par deux fois, les 17 janvier et 22 août 2011, l'AFC a

rendu une décision formelle par laquelle elle refusait l'application de la procédure de déclaration. Elle indiquait que B._____ SA ne pouvait être considérée comme le bénéficiaire effectif du dividende. Le 28 décembre 2011, la recourante a formulé une réclamation contre la décision du 18 novembre 2011. Cette dernière a cependant été confirmée par décision sur réclamation du 14 septembre 2012.

F.
Par acte du 15 octobre 2012, la recourante a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. En substance, elle conclut à ce que la décision de l'AFC soit annulée et à ce qu'elle soit autorisée à employer la procédure de déclaration dans le cadre de l'impôt anticipé, le tout sous suite de frais et dépens. Par réponse du 14 janvier 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

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

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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 à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon l'art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. En l'occurrence, l'AFC a rendu une première décision le 18 novembre 2011. Celle-ci a été contestée par la recourante, d'où il est résulté la décision sur réclamation ici querellée. La compétence fonctionnelle du Tribunal est ainsi respectée, si tant est qu'une procédure de réclamation fût ici nécessaire (cf. arrêt du Tribunal administratif A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 1.1).

1.3 Posté le 15 octobre 2012, alors que la décision attaquée, datée du 14 septembre 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de

recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé au nom d'une fiduciaire au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). De plus, la recourante étant directement touchée par la décision attaquée et celle-ci ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

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).

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.). Toutefois, 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 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1 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. 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 créan-

cier. 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. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt; ces obligations incombent au débiteur de la prestation (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1 s., A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSI, in : Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], édité par Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli, 2e éd., Bâle 2012 [ci-après: BaKomm LIA], ch. 6 ad art. 10 LIA).

En droit interne, l'impôt anticipé vise à garantir que les impôts cantonaux et communaux soient payés et d'empêcher l'évasion fiscale des contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 348 consid. 4, 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-647/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1 et A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1). 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 CDI ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 2.2 et 3.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, BaKomm LIA, ch. 71 ad Vorbemerkungen).

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 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, § 14 no 69 ss; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, BaKomm LIA, ch. 1 ad art. 20 LIA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.2, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 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).

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 convention contre la double imposition (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-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.5, A-8777/2010 du 14 décembre 2011 consid. 2.2, A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.2.2).

3.3.2 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. 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). Cet arrêté autorise le Conseil fédéral à régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux, lorsque celui-ci 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). Dans ce cadre, le Conseil fédéral a prévu une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA. 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 une CDI ou un traité international (arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.1, A-813/2010 du 7 septembre 2011 consid. 5.2, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.4).

3.3.3 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 n° 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 AFC], ch. 12a, p. 12). L'autorisation est délivrée par écrit; elle 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. 1 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. 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 (art. 5 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). Le Tribunal fédéral a jugé que le délai de 30 jours prévu par l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement était un délai de péremption. Son non-respect entraîne dès lors la perte du droit à la mise en œuvre de la procédure de déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.2).

3.3.4 A l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux, 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. L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société versant le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (cf. consid. 3.1 ci-dessus). Elle seule est par conséquent 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. En cas de doute sur ce droit, l'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 (cf. art. 24 al. 2 OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c, 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.3).

3.4

3.4.1 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 du 12 janvier 2012 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 [RS 0.641.926.81; ci-après: AFisE], 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.

3.4.2 En revanche, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 15 AFisE n'imposait pas aux autorités suisses d'appliquer systématiquement la procédure de déclaration. En effet, la définition du mode de dégrèvement de l'impôt reste de la compétence des Etats contractants, si bien que la procédure

de perception avec remboursement ultérieur demeure admissible (arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.3, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.5; d'un autre avis: PETER BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, in: ECS 2011 1042, p. 1043). Le cas échéant, la procédure de déclaration est possible, aux conditions de l'ordonnance sur le dégrèvement.

3.4.3 L'application de l'art. 15 AFisE est expressément soumise à une réserve importante. Elle ne doit pas porter préjudice aux dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres (art. 15 par. 1 AFisE). L'AFC a établi divers documents qui explicitent le sens de cette règle. Ainsi, selon les Directives AFC déjà mentionnées, le droit de jouissance (qualité de bénéficiaire effectif) est une condition générale pour pouvoir bénéficier des dégrèvements d'impôt sur la base des accords fiscaux internationaux et cela vaut également dans le cadre de l'application de l'art. 15 par. 1 AFisE (cf. ch. 10 let. a des Directives AFC). De plus, l'AFC a précisé comment elle entendait appliquer la procédure de déclaration dans deux circulaires (cf. circulaire n° 6 du 22 décembre 2004: Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes; circulaire n° 10 du 15 juillet 2005: Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, basée sur l'article 15 paragraphe 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE [complément à la circulaire n° 6 du 22 décembre 2004]). En particulier, la Circulaire n° 6 du 22 décembre 2004 indique que la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société étrangère à qui l'impôt anticipé devrait être transféré est une société de capitaux résidente d'un pays avec lequel la Suisse a conclu une CDI ou un autre traité international et que cette société a le droit de jouissance sur les dividendes reçus (cf. Circulaire n° 6, ch. 2 let. a).

Le Tribunal fédéral a implicitement confirmé la validité de ces exigences dans sa jurisprudence (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.4, 2.4.3, 3.2). La doctrine confirme également que l'application de l'art. 15 AFisE implique que le destinataire de la prestation en soit également le bénéficiaire effectif (cf. BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 279 ss, 304; cf. également HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und

die Verrechnungssteuer, Berne/Fribourg 2013, ch. 1636 ss; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 74 449, p. 460).

3.4.4 Un ouvrage relativement récent de M. Beat Baumgartner analyse en détail la notion de bénéficiaire effectif en relation avec l'AFisE (cf. BAUMGARTNER, op. cit., p. 275 ss). Toutefois, il n'est pas indispensable de se livrer ici à un examen aussi approfondi, la présente affaire portant uniquement sur l'applicabilité de la procédure de déclaration. En particulier, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la nature profonde des exigences relatives au bénéficiaire effectif. Ainsi, en termes plus concrets, il ne s'impose pas de dire s'il s'agit d'une condition générale d'application de l'art. 15 AFisE ou de l'un des cas d'abus réservé par cette même disposition. L'ouvrage susmentionné défend la première solution (cf. BAUMGARTNER, op. cit., p. 284 ss), soutenu implicitement par la jurisprudence, mais en relation avec les conventions de double imposition et non avec l'AFisE (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.1, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.1). L'autorité inférieure privilégie quant à elle la seconde optique (quand bien même les Directives AFC utilisent une formulation assez ambiguë, cf. consid. 3.4.3 ci-dessus; également ambigus, STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, ASA 74, 458 s.). Quoi qu'il en soit, au stade de l'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration, il suffit qu'un empêchement soit envisageable pour que l'autorisation doive être refusée (cf. consid. 3.3.4 ci-dessus). Les conséquences précises de ces différentes théories n'ont donc pas à être évaluées ici. On peut néanmoins mentionner que la notion de bénéficiaire effectif se réfère à un phénomène économique et qu'elle doit s'interpréter selon le principe "substance over form" (ATAF 2011 consid. 7.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.1, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.1). Elle implique, pour l'essentiel, que la société concernée ait un certain pouvoir de décision sur les revenus qu'elle perçoit. En particulier, une société dans laquelle l'utilisation des revenus serait déterminée exclusivement en fonction des intérêts directs des actionnaires ne jouirait pas de l'indépendance nécessaire (cf. BAUMGARTNER, op. cit., p. 315). De même en va-t-il d'un détenteur à titre fiduciaire ou d'un simple gérant (ATAF 2011/6 consid. 7.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.1, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.1).

3.4.5 Plus spécifiquement, s'il apparaît qu'une entité est tenue de transférer certains revenus à une autre et qu'il en résulte une limitation substantielle de son pouvoir de disposition par rapport à ceux-ci, elle perdra la qualité de bénéficiaire effectif. Cette situation peut résulter d'engagements contractuels, mais aussi des circonstances de fait. Le pouvoir de décision est d'autant plus faible qu'il existe une interdépendance forte entre la perception de revenus et le devoir de les transférer plus loin. La répartition des risques constitue également un indice (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.2, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.2; BAUMGARNTER, op. cit., p. 311 s.).

4.

4.1 En l'espèce, il convient de dire si la recourante peut prétendre à l'emploi de la procédure de déclaration. Pour répondre à cette question, il convient de préciser les faits en ce qui concerne le bénéficiaire des rendements imposables (cf. consid. 4.2 ci-dessous), puis de voir si les conditions d'application de la procédure de déclaration sont réalisées (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Il restera encore à examiner les divers arguments invoqués par la recourante (cf. consid. 4.4 ci-dessous).

4.2 La recourante est une société suisse détenue à 100 % par une société luxembourgeoise (ci-après: la "société mère"), elle-même entre les mains d'une société française. Il semble toutefois que 1 % de la société mère soit détenu par une personne physique. Selon les faits constatés par l'autorité inférieure et non contestés par la recourante, la société mère n'avait aucun employé au moment où la demande d'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration a été déposée. Même s'il semblerait que des négociations étaient en cours pour l'engagement d'au moins une personne par l'une des sociétés luxembourgeoises du groupe à ce moment-là, on ignore si ce processus a abouti et on ignore aussi laquelle des sociétés du groupe était concernée par cette démarche. La société mère ne disposait pas non plus de locaux propres, du moins jusqu'à l'année 2010.

La comptabilité de la société mère tend au surplus à suggérer que celle-ci n'avait pas d'activité indépendante de ses actionnaires. L'autorité inférieure a montré en détail que les actifs circulants de la société étaient très largement inférieurs aux dettes à court terme (2006: € XX'XXX d'actifs circulants pour € XXX'XXX de dettes à court terme; 2007: € XX'XXX pour € XXX'XXX; 2008: XX'XXX pour € XXX'XXX; 2009: XX'XXX pour X'XXX'XXX; 2010: XX'XXX pour X'XXX'XXX). En d'autres termes, la société était théoriquement insolvable. Pourtant, elle a pu continuer ses ac-

tivités. Les dettes en question provenaient essentiellement d'avances consenties par les actionnaires (2006: € XXX'XXX; 2007: € XXX'XXX; 2008: € XXX'XXX; 2009: € XXX'XXX; 2010: € XXX'XXX). On peut en déduire que la société mère était totalement dépendante de leur financement et qu'elle souffrait de sous-capitalisation. Cette constatation est renforcée par le versement, en 2009, d'un dividende de € XXX'XXX alors que l'exercice était, comme l'a montré l'autorité inférieure, déficitaire, même si un jeu d'écritures comptables avait permis de dégager formellement un bénéfice. Les fonds propres se trouvaient de plus dans le négatif. Dès lors, la société mère était visiblement utilisée comme un simple outil au service de ses actionnaires, sans que celle-ci menât une existence financière propre. Comme le relève l'autorité inférieure, dans ces circonstances, on ne saurait considérer sans autre analyse que la société mère doive être tenue pour le bénéficiaire effectif des dividendes que compte lui verser la recourante. Celle-ci n'a d'ailleurs pas vraiment contesté ce fait, ses arguments étant plutôt de nature juridique. Il s'agit maintenant de voir ce que cette situation a pour effet en ce qui concerne la procédure de déclaration.

4.3 Formellement, toutes les conditions pour l'application de l'art. 15 AFisE aux dividendes à verser par la recourante paraissent remplies (cf. consid. 3.4.1 ci-dessus). Sa société mère est sise au Luxembourg, soit dans un Etat de l'UE. Celle-ci détenait bien plus de 25 % des parts de la recourante, et depuis plus de deux ans. Il n'existe aucun indice permettant de penser que l'une des deux entités pût être considérée comme résidente d'un Etat tiers au sens d'une autre convention internationale. Comme les parties l'ont elle-même relevé, le problème ne se situe pas à ce stade du raisonnement. Le point litigieux tient à la qualité de bénéficiaire effectif de la société mère.

On a vu plus haut que l'application de l'art. 15 AFisE exigeait que le destinataire des dividendes fût également leur bénéficiaire effectif (cf. consid. 3.4.3 ci-dessus). Or, ici, le droit de jouissance de la société mère de la recourante n'est de loin pas évident. Elle n'a point d'activité propre et ses finances paraissent extrêmement imbriquées avec celles de ses actionnaires (cf. consid. 4.2 ci-dessus). La recourante n'apporte aucun élément de fait pour contredire cette observation. Elle fournit sa comptabilité pour l'année 2010, qui confirme au contraire les chiffres retenus par l'autorité inférieure (cf. consid. 4.2 ci-dessus). On notera au surplus qu'il est expressément écrit dans le rapport du réviseur (cf. pièce 7 de la recourante) que:

> "Etant donné que les pertes cumulées dépassent la moitié du capital social, la continuation des activités de la Société dépend du financement futur à apporter par les actionnaires. Les actionnaires sont tenus de délibérer sur la dissolution éventuelle de la Société conformément à l'art. 100 de la loi [luxembourgeoise] modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales."

Ainsi, l'existence de la société mère est, en théorie, extrêmement précaire et ne dépend que du bon vouloir des actionnaires. Il est donc difficile de considérer qu'elle mène une existence financière indépendante (cf. consid. 3.4.4). Au contraire, lorsqu'il existe une interdépendance forte d'une société vis-à-vis de ses propriétaires, la qualité de bénéficiaire effectif de celle-ci devient douteuse (cf. consid. 3.4.5). Or il suffit d'un doute pour refuser au requérant la possibilité d'user de la procédure de déclaration (cf. consid. 3.3.4). Ici, puisqu'il n'est pas sûr que la société mère soit le véritable bénéficiaire du montant à verser, le règlement de l'impôt par voie de déclaration est exclu.

Cette conclusion se justifie d'autant plus que, dans la procédure de déclaration, la situation juridique est examinée à titre préalable; le versement du montant imposable n'a pas encore eu lieu. L'analyse se fonde donc en partie sur des faits futurs. Dans ces circonstances, il faut que leur réalisation soit quasi certaine. Or, vu l'état de fait, il n'est actuellement pas possible de dire avec la certitude requise que les dividendes à verser par la recourante ne bénéficieront pas uniquement et directement aux actionnaires de la société mère. Le cas échéant, s'il s'avère que les conditions d'un dégrèvement de l'impôt sont effectivement réalisées au moment où les versements imposables ont lieu, la société mère, voire ses propriétaires (cf. HOCHREUTENER, op. cit., ch. 1466 ss), auront toujours le loisir d'introduire une demande de remboursement (cf. consid. 3.3.4 ci-dessus). Néanmoins, en tant qu'il ne concerne que l'usage de la procédure de déclaration, le recours doit être rejeté, la qualité de bénéficiaire effectif de la société mère n'étant pas suffisamment établie.

4.4 Pour confirmer définitivement la conclusion à laquelle le Tribunal parvient, il importe encore d'examiner les contre-arguments de la recourante.

4.4.1 Comme indiqué précédemment, la doctrine considère que le critère du bénéficiaire effectif est une condition d'application de l'art. 15 AFisE alors que l'autorité inférieure semble le rattacher à la réserve contenue dans cette même disposition au sujet des fraudes et des abus (cf. consid. 3.4.4). La recourante souligne également cette distinction, sans toutefois que la Cour de céans comprenne de quelle manière elle

entend en tirer parti. Dans tous les cas, ces deux points de vue sont fondés sur le fait que la notion de bénéficiaire effectif doit être prise en compte. Dès lors, on voit mal en quoi la distinction serait ici pertinente, la recourante n'apparaissant pas, de prime abord, comme le bénéficiaire effectif des dividendes à imposer.

4.4.2 La recourante relève que l'absence de personnel et de locaux ne serait pas un critère permettant de dire si une société est le bénéficiaire effectif des dividendes qui lui sont versés. Il est vrai que l'indépendance financière d'une société ne se mesure pas au nombre de ses employés ou à la surface de ses locaux (cf. BAUMGARTNER, op. cit., p. 313). Toutefois, ces deux éléments donnent des indices à ce sujet. En effet, une société qui emploie des collaborateurs nombreux et occupe des locaux vastes aura normalement aussi l'indépendance financière qui lui permet d'exercer ses activités. En revanche, une société qui n'a ni collaborateurs ni locaux risque d'être liée bien plus intimement à ses actionnaires. Ainsi, les considérations de l'autorité inférieure à ce sujet ne sont effectivement pas suffisantes à elles seules pour dénier à la société mère la qualité de bénéficiaire effectif, mais elles éveillent un doute. De plus, l'autorité inférieure a analysé les états comptables de la société mère. Comme cela a déjà été indiqué (cf. consid. 4.2 ci-dessus), ceux-ci montrent un très haut niveau d'endettement vis-à-vis des actionnaires et en tout cas un versement de dividende dont la justification commerciale ne tombe pas sous le sens. Sur la base de cette constatation et des deux indices susmentionnés, l'autorité inférieure avait suffisamment d'éléments pour envisager le fait que la société mère ne fût pas la bénéficiaire effective du versement. Ce simple soupçon suffit à refuser la procédure déclaration.

4.4.3 La recourante sous-entend qu'elle ne saurait être privée de l'usage de la procédure de déclaration sous prétexte que sa société mère serait une société de domicile. En effet, selon elle, le détenteur ou les détenteurs de cette société seraient tous résidents de France. De ce fait, ils auraient droit eux aussi au dégrèvement prévu par l'art. 15 AFisE et, par conséquent, ils seraient également légitimés à bénéficier de la procédure de déclaration.

Ces explications ne convainquent guère. En premier lieu, la structure de l'actionnariat de la société mère n'est pas établie de manière sûre; elle ne ressort que d'un organigramme fourni par la recourante. Les faits ne sont pas formellement prouvés et l'on ne sait pas grand-chose des activités de la société française qui détiendrait la société mère. Il faudrait donc d'abord que fût démontré que celle-ci est le bénéficiaire effectif des divi-

dendes avant que la procédure de déclaration lui soit applicable. Deuxièmement, d'après les informations à disposition, il semble qu'une personne physique détienne une part, certes minime, de la société mère. Or l'art. 15 AFisE ne vaut que pour les sociétés de capitaux. Ainsi, on ne peut pas faire simplement abstraction de la société mère pour dire si l'art. 15 AFisE s'applique. Manifestement, celui-ci ne vaut pas pour un des protagonistes. Enfin, la procédure de déclaration ne concerne, formellement, que la recourante et sa société mère. Même s'il était établi qu'une autre société, en l'occurrence française, détenait l'intégralité du capital de la société mère et qu'elle fût en droit de revendiquer l'application de l'art. 15 AFisE, de telles circonstances ne suffiraient pas à justifier l'usage de la procédure de déclaration vis-à-vis de la société mère. Au surplus, l'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration est valable trois ans, une fois qu'elle est octroyée (cf. art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Or, pendant un tel laps de temps, de nombreux remaniements structurels peuvent se produire au sein des actionnaires. Comme il n'y a plus de contrôle sur ces événements une fois l'autorisation accordée, il deviendrait également difficile de savoir si les conditions d'usage de la procédure de déclaration sont toujours respectées. Une telle solution ne serait pas praticable. La procédure de déclaration ne peut être admise qu'en considération du destinataire des dividendes lui-même et non au regard de ses propres actionnaires.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 4'000.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 4'000.— (quatre mille francs), sont mis à la charge de la recourante et compensés avec l'avance de frais du même montant déjà versée.

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 Cédric Ballenegger

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 :