**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Cour I
A-5228/2016

# Arrêt du 25 avril 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

**A._____,**
représentée par Maître David Minder,
recourante,

contre

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

Objet

impôt anticipé ; procédure de déclaration.

## Faits :

**A.**
Le 11 juin 2014, A._____ (ci-après: recourante) a spontanément déclaré une prestation appréciable en argent et a sollicité de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) la mise en œuvre de la procédure de déclaration d'impôt anticipé.

**B.**
Le 31 octobre 2014, l'AFC a rejeté cette sollicitation. La recourante a contesté la position de l'AFC par une "prise de position – réclamation" du 28 novembre 2014.

**C.**
Par acte du 25 juillet 2016, l'AFC a indiqué à la recourante notamment ce qui suit:

> "Après examen des arguments présentés et en réponse à votre demande, nous vous confirmons que dans le cas présent, les conditions pour l'application de la procédure de déclaration au sens de l'article 24 de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA) ne sont pas remplies.
>
> [...]
>
> [N]otre taxation du 31 octobre 2014 est intégralement maintenue comme suit:
>
> Bénéficiaire ne remplissant pas les conditions selon l'article 24 OIA
>
> Échéance au 31 décembre 2009 Fr. 304'093.85
>
> Bénéficiaire ne remplissant pas les conditions selon l'article 24 OIA
>
> Échéance au 31 décembre 2010 Fr. 75'329.25
>
> Fr. 379'423.10
>
> Soumis à 35 % d'impôt anticipé Fr. 132'798.10
>
> Dans ces conditions, nous invitons la société à nous faire parvenir le montant de Fr. 132'798.10 dans les trente jours au moyen du bulletin de versement annexé.
>
> [...]
>
> D'autre part, nous vous informons qu'un intérêt moratoire est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt dès que les délais légaux de paiement sont échus [...]."

**D.**
Par recours daté du 26 août 2016 et parvenu au Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal) le 30 août 2016, la recourante conclut principalement, sous suite de frais et dépens, de la manière suivante: 1) déclarer le recours recevable et bien fondé, 2) annuler la décision sur réclamation rendue le 25 juillet 2016 par l'AFC à l'endroit de la recourante, 3) annuler les décisions prises le 31 octobre 2014 par l'AFC pour les périodes fiscales 2009 et 2010 à l'endroit de la recourante, 4) constater que l'impôt anticipé n'est pas dû par la recourante pour les périodes fiscales 2009 et 2010.

**E.**
Par réponse du 21 novembre 2016, l'AFC conclut principalement à l'irrecevabilité du recours du 26 août 2016 et au renvoi de l'affaire à l'AFC en vue de l'établissement d'une décision, en la cause, au sens de l'art. 41 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21). Dans l'hypothèse où le Tribunal considérerait les correspondances du 31 octobre 2014 et 25 juillet 2016 comme des décisions, l'AFC conclut subsidiairement, allégations factuelles et juridiques à l'appui, au rejet du recours, au paiement de l'impôt anticipé et à la mise à la charge de la recourante des frais judiciaires.

**F.**
Par réplique du 21 décembre 2016, la recourante a souligné que les actes du 31 octobre 2014 et du 25 juillet 2016 constituent, selon elle, bel et bien une décision, respectivement une décision sur réclamation, de sorte que le recours devrait être déclaré recevable.

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin 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 de cette loi, 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, le recours étant toutefois irrecevable contre les décisions qui, en vertu d'une autre loi fédérale, peuvent faire l'objet d'une opposition ou d'un recours devant une autorité précédente au sens de l'art. 33 let. c à f

LTAF (art. 32 al. 2 let. a LTAF) (voir arrêt du TAF A-1382/2010 du 17 mars 2010). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** L'art. 5 PA prévoit ce qui suit. Sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet: a) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations; b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations; c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (art. 5 al. 1 PA). Sont aussi considérées comme des décisions les mesures en matière d'exécution (art. 41 al. 1 let. a et b PA), les décisions incidentes (art. 45 et 46 PA), les décisions sur opposition (art. 30 al. 2 let. b et 74 PA), les décisions sur recours (art. 61 PA), les décisions prises en matière de révision (art. 68 PA) et d'interprétation (art. 69 PA) (art. 5 al. 2 PA).

Lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, il importe peu qu'il soit désigné comme telle ou qu'il en remplisse les conditions formelles fixées par la loi (ATF 133 II 450 consid. 2.1; arrêt du TAF A-8595/2007 du 21 avril 2008 consid. 2), notamment à l'art. 35 PA (arrêt du TAF A-692/2014 du 17 juin 2014 consid. 3.1). Est bien plutôt déterminant le fait que l'acte en question revête les caractéristiques matérielles d'une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA (arrêt du TAF A-3621/2014 du 2 septembre 2015 consid. 1.2.1), selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré (arrêt du TAF A-5161/2013 du 7 avril 2015 [= ATAF 2015/22] consid. 1.2.1). Il n'y a pas de décision lorsqu'un acte ne contient pas d'éléments visant à produire des effets juridiques et ne constate pas non plus des droits ou des devoirs individuels concrets; dans un tel cas, le recours, privé de tout objet, doit être déclaré irrecevable (arrêts du TAF B-6308/2015 [=ATAF 2016/4] du 21 mars 2016 consid. 5.2.3, B−2771/2011 du 9 octobre 2012 consid. 1.3).

**1.3**

**1.3.1** En l'occurrence, l'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF (arrêt du TAF A-1382/2010 du 17 mars 2010), il convient de se poser la question de savoir si l'acte du 25 juillet 2016 est une décision au sens de l'art. 5 PA.

**1.3.2** On peut s'étonner que l'AFC n'ait souligné qu'au stade de la réponse, et non dans l'acte du 25 juillet 2016, ni même avant, que la recourante aurait déposé à tort, contre l'acte du 31 octobre 2014, une "prise de position

– réclamation", puisqu'on ne voit pas ce qui aurait empêché l'AFC – qui avait au demeurant imparti un délai de 30 jours pour déposer toutes déterminations utiles – de clarifier toute confusion naissante. Quoi qu'il en soit, les termes de l'acte du 25 juillet 2016 ("[la] taxation du 31 octobre 2014 est intégralement maintenue") visent clairement à produire un effet juridique, à savoir cristalliser le montant que l'AFC estime dû (voir art. 41 let. a, respectivement c LIA) dans la situation concrète concernant la recourante, ce sur la base du droit public fédéral, notamment la LIA. En outre, l'AFC requiert l'exécution de cette obligation prétendue par le biais du paiement et non pas, comme requis par la recourante, par le biais de la procédure de déclaration (voir consid. 3.4 ci-dessous). D'ailleurs, non seulement un bulletin de versement a été joint à l'acte du 25 juillet 2016, mais en plus un délai de paiement de 30 jours a été fixé, des conséquences juridiques – qu'il n'y a, cela dit, pas besoin de discuter ici sur le fond – pouvant entrer en ligne de compte après l'échéance du délai. Certes, l'AFC expose que ni l'acte du 31 octobre 2014, ni celui dudit 25 juillet 2016, ne constitueraient des décisions au sens de l'art. 5 PA, respectivement de l'art. 42 LIA, de sorte que le recours devrait être déclaré irrecevable. Toutefois, la volonté de l'autorité n'est pas déterminante, vu les éléments présentés ci-dessus.

Par conséquent, l'acte du 25 juillet 2016 dispose des caractéristiques matérielles d'une décision; il doit donc être qualifié comme telle et peut être attaqué devant le Tribunal de céans, dans la mesure où la décision a été rendue sur réclamation (consid. 1.3.3 ci-dessous). Les vices dont souffre l'acte attaqué seront discutés sur le fond plus bas (consid. 4.2).

**1.3.3** L'acte du 31 octobre 2014 ayant pour ainsi dire la même teneur que la décision susvisée, il convient également de retenir qu'il revêt les caractéristiques d'une décision. Certes, l'al. 5 de l'art. 3 de 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), qui règle l'autorisation de la procédure de déclaration, prévoit que "[s]i la demande est rejetée en tout ou en partie, la société suisse peut requérir une décision de l'AFC". Cette norme n'est pas applicable ici, mais elle démontre la systématique selon laquelle le rejet d'une demande tendant à obtenir une autorisation de l'AFC ne doit pas nécessairement, dans un premier temps, intervenir sous la forme d'une décision. Il n'en demeure pas moins que la présente affaire concerne un cas dans lequel une décision a immédiatement été rendue, le 31 octobre 2014, après la demande de la recourante du 11 juin 2014, de sorte que la décision du 25 juillet 2016 doit ici être considérée comme une décision sur réclamation

(voir arrêt du TAF A-1382/2010 du 17 mars 2010), qui peut être entreprise devant le Tribunal de céans.

**1.3.4** Il découle de ce qui précède que le recours de la recourante, qui dispose de la qualité pour recourir (voir art. 48 PA), contre la décision du 25 juillet 2016 devant le Tribunal de céans est recevable. Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit quant à l'objet du litige (consid. 4.1), étant d'ores et déjà souligné que la décision attaquée n'est pas nulle (consid. 3.2.2 et 4.2.2 ci-dessous).

**2.**
La recourante 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) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

**3.**
**3.1** Compte tenu de l'effet dévolutif de la réclamation, seule l'annulation ou la modification de la décision sur réclamation attaquée au Tribunal administratif fédéral peut être demandée. Les conclusions tendant à la modification de toute décision antérieure, remplacée par la décision sur réclamation, sont irrecevables (ATF 134 II 142 consid. 1.4, 129 II 438 consid. 1, 125 II 29 consid.1c, arrêt du TF 2C_186/2010, 2c_187/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.4, non publié dans l'ATF 137 II 222; arrêts du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.3 et 3.3.1, A-579/2009 du 29 août 2011 consid. 1.3, A-1644/2011 du 20 juin 2011 consid. 5.3.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, p. 29 n. 2.7).

**3.2**
**3.2.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3, arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit

permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_950/2012 consid. 3.5; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1, arrêt du TAF arrêt du TAF A-3534/2012 du 7 octobre 2013 consid. 4.4.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1; arrêt du TAF A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 3.1.2; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1572 p. 520 s.; voir aussi ATF 132 I 196 consid. 3.1). L'art. 42 al. 5 LIA prévoit spécialement que la décision sur réclamation doit être motivée et indiquer la voie de recours (arrêt du TAF A-1382/2010 du 17 mars 2010).

**3.2.2** L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1 s., 132 II 342 consid. 2.1, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a; arrêts du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2).

La violation du droit d'être entendu est en principe guérissable et ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. Cependant, s'il s'agit d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, la violation du droit d'être entendu entraîne la nullité (ATF 136 III 571 consid. 6.2, 129 I 361 consid. 2; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1; arrêts du TAF A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 4.3.2, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1). La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique, elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en

matière sur un tel recours. La nullité doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5).

**3.2.3** Une violation du droit d'être entendu intervenue en première instance peut être réparée devant l'autorité de recours pour autant que le pouvoir de cognition de celle-ci soit le même que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le recourant (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, 133 I 201 consid. 2.2, 115 V 297 consid. 2h; ATAF 2009/61 consid. 4.1.3, arrêt du TAF A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1).

La réparation de la violation du droit d'être entendu doit toutefois demeurer l'exception, en particulier lorsqu'il s'agit d'une violation grave, cela déjà en considération du fait que l'exercice différé du droit d'être entendu ne constitue le plus souvent qu'un succédané imparfait de l'audition préalable qui a été omise (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1; arrêt du TAF A-4784/2014 du 20 mai 2015 consid. 3.3.1). Cela n'empêche cependant pas que, même en cas de violation grave du droit d'être entendu, il peut être renoncé à un renvoi de la cause à l'instance précédente, par économie de procédure, lorsqu'il s'agirait d'un acte purement formaliste (*formalistischer Leerlauf*) qui retarderait inutilement un jugement définitif sur le litige (ATF 133 I 201 consid. 2.2, 132 V 387 consid. 5.1). En aucun cas, il ne saurait néanmoins être admis que l'autorité parvienne, par le biais d'une violation du droit d'être entendu, à un résultat qu'elle n'aurait jamais obtenu en procédant de manière correcte (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1).

**3.2.4** Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Il convient donc d'examiner en priorité le respect de ce droit (ATF 124 I 49 consid. 1; ATAF 2010/35 consid. 4.1.1, arrêts du TAF A-4784/2014 du 20 mai 2015 consid. 3.1, A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 3.1.2).

**3.3** Le recours est recevable si, sans en avoir le droit, l'autorité saisie s'abstient de rendre une décision sujette à recours ou tarde à le faire (art. 46a PA). Le recours pour déni de justice ou retard injustifié peut être formé en tout temps (art. 50 al. 2 PA). Les conditions d'un recours pour déni de justice ou retard injustifié sont le dépôt d'une demande de prononcé d'une décision, un droit à une décision, et l'absence de prise de décision. Seul celui qui a qualité de partie a droit au prononcé d'une décision (art. 6 et

art. 48 al. 1 PA). Si la personne, l'organisation ou l'autorité concernée n'a pas la qualité de partie, l'autorité décisionnelle doit rendre une décision d'irrecevabilité (ATAF 2008/2015 consid. 3.2, arrêt du TAF A-75/2009 16 avril 2009 consid. 2).

**3.4** En matière d'impôt anticipé, selon l'art. 11 al. 1 LIA, l'obligation fiscale est exécutée soit par le paiement de l'impôt (art. 12 ss LIA), soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 19 et 20 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 (voir 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]; arrêts du TAF A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 3.3, A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 4.3.1; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2e éd., 2012, n. 1 ad art. 20 LIA; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, § 14 n. 69 ss).

**4.**

**4.1** En l'espèce, en vertu des règles relatives à l'effet dévolutif (consid. 3.1 ci-dessus), la conclusion n. 3 tendant à l'annulation de la décision du 31 octobre 2014 est irrecevable, celle-ci étant nécessairement attaquée avec la décision du 25 juillet 2016. En outre, puisqu'il convient d'examiner en priorité la violation du droit d'être entendue de la recourante (consid. 3.2.4 ci-dessus), la conclusion n. 4 tendant, pour autant que recevable, à la constatation que l'impôt anticipé n'est pas dû, ne sera pas discutée ci-dessous.

**4.2**

**4.2.1** La décision du 25 juillet 2016 ne remplit pas une des exigences de forme d'une décision, en ce sens que la motivation, aussi bien en fait qu'en droit, est excessivement succincte (seuls l'art. 23 LIA, deux arrêts du Tribunal fédéral et une circulaire sont mentionnés), vu notamment les arguments soulevés le 28 novembre 2014. Il s'agit incontestablement d'une violation du droit d'être entendu, sous l'angle de l'obligation de motiver à charge de l'AFC (consid. 3.2.1 ci-dessus). Il faut encore identifier les conséquences d'une telle violation, ce sur quoi le Tribunal se penche ci-dessous.

**4.2.2** La violation du droit d'être entendu est certes ici sérieuse. D'ailleurs, l'AFC elle-même soutient qu'elle n'est pas conforme aux exigences de forme pertinentes. Cette violation n'est toutefois pas à ce point grave

qu'elle entraîne la nullité de la décision. En particulier, on constate que la recourante a bien eu la possibilité de participer à la procédure administrative ayant conduit à la décision (consid. 3.2.2 ci-dessus). La décision n'étant pas nulle, elle est seulement annulable. Il convient ainsi d'examiner si elle doit être annulée pour violation du droit d'être entendu ou si cette violation peut être réparée devant le Tribunal de céans.

**4.2.3** La recourante apparaît avoir motivé son recours sans soulever explicitement la violation du droit d'être entendu, de sorte qu'on peut se demander si la recourante, malgré la motivation défaillante de la décision, n'a pas quand même pu l'attaquer en connaissance de cause. Il n'en demeure pas moins qu'elle expose que l'AFC a refusé l'application de la procédure de déclaration, le 31 octobre 2014, pour certains motifs que la recourante évoque "selon [sa] compréhension" (recours p. 4). Ceci tend à démontrer que la motivation lacunaire des décisions de l'AFC nuit à la recourante, en ce sens que les motifs du refus ne sont, dans une certaine mesure, pas intelligibles, alors que la motivation devrait pourtant permettre de suivre le raisonnement adopté (consid. 3.2.1 ci-dessus). Quoi qu'il en soit, l'obligation de motivation a aussi pour but de permettre au Tribunal de céans d'exercer son contrôle sur les motifs fondant le dispositif retenu dans la décision contestée. Or, s'il est vrai que l'AFC a soumis, au cas où le Tribunal entrerait en matière, une motivation destinée à combler les lacunes de la décision au stade de la réponse, il ne s'agit que d'une motivation a posteriori. Le Tribunal n'entend pas admettre une réparation de la violation du droit d'être entendu à ce stade, puisque qu'une telle réparation reviendrait à priver la recourante d'un degré de juridiction (dans ce sens: ATAF 2010/35 consid. 4.3.2, arrêt du TAF A-2496/2012 du 4 septembre 2014), alors qu'elle n'avait d'autre choix, comme elle le souligne d'ailleurs à juste titre, que de déposer le présent recours afin de sauvegarder ses droits sur le fond de la cause. La réparation de la violation du droit d'être entendu doit d'ailleurs rester l'exception, en particulier lorsqu'il s'agit d'une violation grave (consid. 3.2.3 ci-dessus), comme en l'occurrence, ce d'autant plus que, même si le Tribunal n'a pas à connaître de la décision du 31 octobre 2014 (consid. 4.1 ci-dessus), il remarque qu'elle apparaît bien être entachée de vices de motivation analogues à ceux mis en évidence ci-dessus (consid. 4.2.1 s.).

On ne saurait donc dire que l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure soient des actes purement formalistes. Ce renvoi permettra bien au contraire à la recourante de bénéficier d'une procédure administrative conduisant au prononcé d'une décision conforme aux exigences formelles applicables, notamment quant à la motivation

factuelle et juridique idoine en relation avec les moyens pertinents soulevés par la recourante.

Au demeurant, si la décision est signée, elle n'est, à tort, pas désignée comme telle, pas plus qu'elle n'indique les voies de droit (voir art. 35 al. 1 PA), ce qui emporte également non-respect des règles de procédure applicables.

Partant, il convient d'admettre le recours dans la mesure de sa recevabilité, d'annuler la décision et de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens du présent considérant.

**4.2.4** Il est vrai que dans sa réplique, la recourante semble se plaindre, en persistant dans ses conclusions, de ce que l'AFC renoncerait, soi-disant à tort, de rendre une décision, en tant qu'elle adopterait un comportement contradictoire qui emporterait déni de justice au sens de l'art. 46a PA. Toutefois, non seulement ce grief n'est pas soulevé dans le recours (sur le moment lors duquel il convient de soulever un tel moyen, voir arrêt du TAF A-4363/2014 du 4 août 2016 consid. 9), mais en plus l'AFC a en réalité bien prononcé des décisions (consid. 1.3.2 s. ci-dessus), de sorte qu'à ce stade de la procédure, toute allégation de déni de justice, même si elle devait être recevable, serait mal fondée (consid. 3.3 ci-dessus) et n'emporterait d'aucune manière amendement de la conclusion qui vient d'être présentée (consid. 4.2.3).

**4.2.5** Par conséquent et en résumé, sans que le vice de motivation dont souffre la décision attaquée (consid. 4.2.1 ci-dessus) ne soit si grave qu'il entraîne la nullité de la décision (consid. 4.2.2 ci-dessus), il est tout de même suffisamment sérieux pour ne pas pouvoir être réparé devant le Tribunal de céans (consid. 4.2.3 ci-dessus), qui doit admettre le recours dans la mesure de sa recevabilité (voir consid. 4.1 ci-dessus), annuler la décision et renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens du considérant 4.2.3.

**5.**

**5.1** Vue l'issue de la cause, les frais de procédure, fixés à Fr. 5'000.-, ne peuvent être mis à la charge ni de la recourante, ni de l'autorité inférieure (art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.2** Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de

cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (voir aussi art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). A défaut d'un éventuel décompte remis par la partie concernée, l'indemnité est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). En l'occurrence, au vu de la nature de la cause et de son degré de complexité, de l'écriture de recours et de la réplique, l'indemnité de dépens allouée à la recourante est arrêtée à Fr. 7'500.-, à charge de l'autorité inférieure.

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

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Pour autant que recevable, le recours est admis.

**2.**
La décision du 25 juillet 2016 est annulée. L'affaire est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle rende une décision au sens du considérant 4.2.3 ci-dessus.

**3.**
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**4.**
L'Administration fédérale des contributions doit verser Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) à la recourante à titre de dépens.

**5.**
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 Lysandre Papadopoulos

## 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). 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 :