Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée par le TF par arrêt du 27.11.2015 (2C_752/2014)

Cour I
A-4689/2013

Arrêt du 25 juin 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____ S.à.r.l.,
représentée par M. Alan Hughes, avocat,
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; demande de remboursement; CDI CH-Lux.

Faits :

A.
La société A._____ Sàrl fut inscrite au registre du commerce de … le … 2005. Elle était dotée d'un capital social de Fr. 250'000.— entièrement libéré. Elle avait pour but [de servir de holding]. Elle a depuis lors été dissoute et radiée, les … 2007 et … 2012 respectivement. A._____ Sàrl avait été créée par X._____, Y._____ et Z._____ S.e.n.c. (société en nom collectif), sise à Luxembourg, qui avait souscrit une part sociale de Fr. 249'000.—, ainsi que par dame …, à …, qui avait acquis une part sociale de Fr. 1'000.— à titre fiduciaire.

B.
Le 31 mai 2005, A._____ Sàrl acquit l'intégralité du capital de la société B._____ pour un montant de Fr. X'XXX'XXX.—. Cet achat était d'ores et déjà prévu dans l'acte constitutif. A._____ Sàrl finança cette acquisition avec ses fonds propres, des prêts de la société X._____, Y._____ et Z._____ S.e.n.c. et un crédit octroyé par une banque étrangère. Elle revendit sa participation le 9 novembre 2006 à I._____ SA, société sise à …, au prix de Fr. XX'XXX'XXX.—.

C.
X._____, Y._____ et Z._____ S.e.n.c. est une société de personnes organisée sous la forme d'une société en nom collectif de droit luxembourgeois. Elle a été créée par acte sous seing privé le … 2003. Elle est dotée d'un capital social de € 12'500.—. Elle a pour but [diverses activités].

La S.e.n.c. est composée des trois associés suivants: X._____ Sàrl, pour 52,44 % de l'apport initial, Y._____ Sàrl, pour 37,56 % de l'apport initial, et Z._____ Sàrl, pour 10 % l'apport initial.

Par décision du … 2007, la S.e.n.c. a été mise en liquidation et la société J._____, à Panama, a été désignée comme liquidateur.

D.
X._____ Sàrl est une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois qui a été constituée le … 2003 à …. Son capital social s'élevait initialement à € 12'500.—, puis à € 12'525.—. Depuis le 19 mai 2005, il ascende à € 12'600.—. X._____ Sàrl a pour but [diverses activités], dans la mesure où la société doit être considérée selon les dispositions applicables comme "Société de Participations Financières". En revanche, X._____ Sàrl ne bénéficie pas du statut de société holding au sens du droit luxembourgeois.

X._____ Sàrl a été mise en liquidation par décision du … 2007. Le liquidateur en est également J._____ à Panama.

X._____ Sàrl est détenue par C._____ LLC (limited liability company), société sise dans le Delaware, qui agit à titre de "nominee" (détenteur à titre fiduciaire sans droit de propriété) pour le compte des cinq sociétés américaines suivantes:

- C5_____, LLC,
- C6_____, LLC,
- C7_____, LLC,
- C8_____, LLC,
- C9_____, LLC.

Ces sociétés sont toutes domiciliées à …. Selon la recourante, elles ont pour ayants droit économiques des universités américaines, des fonds de pension liés à ces dernières ainsi que des institutions caritatives. On relèvera que le dossier ne permet pas de déterminer clairement qui, de C._____ LLC ou des cinq LLC pour qui cette société agit est le véritable détenteur des parts de X._____ Sàrl. Les documents fournis, pourtant des actes notariés, sont contradictoires (constitution: les cinq LLC; 23 juin 2004: cession des parts à C._____ LLC; dissolution: à nouveau les cinq LLC [cf. les différents actes regroupés sous pièce 7 de l'autorité inférieure]).

E.
Y._____ Sàrl est une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois. Il s'agit d'une société de participations financières, mais pas d'une société holding au sens légal de ce terme au Luxembourg. Elle est également détenue par C._____ LLC agissant à titre de "nominee" pour quatre sociétés américaines, autres que celles qui sont mentionnées sous let. D ci-dessus, mais faisant partie du même groupe de sociétés "C._____". Les quatre "LLC" en question appartiennent en dernier ressort à des personnes physiques domiciliées aux Etats-Unis. La société Y._____ Sàrl a été mise en liquidation le … 2007.

Z._____ Sàrl est une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois. Elle appartient en dernier lieu au sieur …, domicilié en Angleterre.

F.
Le 12 septembre 2007 (cf. pièce 29 de l'autorité inférieure), l'assemblée

générale de A._____ Sàrl décida qu'un dividende ordinaire de Fr. 4'890'000.— serait versé à son associé unique, soit la S.e.n.c., sur la base de l'exercice clôturé au 30 novembre 2006. La date d'échéance fut fixée (rétroactivement) au 10 septembre 2007.

Le 22 octobre 2007, A._____ Sàrl et X._____ Sàrl adressèrent une demande à l'AFC afin de pouvoir décompter l'impôt anticipé sur le dividende que la S.e.n.c. devait recevoir de la première en faveur de la seconde au moyen de la procédure de déclaration. La demande fut refusée le 7 décembre 2009. L'AFC invoquait le fait que la procédure de déclaration suppose que le bénéficiaire des rendements soumis à l'impôt anticipé remplisse toutes les conditions pour obtenir le remboursement de l'impôt de manière catégorique, ce qui n'était pas le cas de X._____ Sàrl. En revanche, l'AFC indiqua à X._____ Sàrl qu'elle pouvait encore effectuer une demande de remboursement de l'impôt selon les règles applicables entre la Suisse et le Luxembourg.

G.
Le dividende versé par A._____ Sàrl a été enregistré dans la comptabilité 2007 de la S.e.n.c. Il a été redistribué par celle-ci à la recourante dans le cours de l'année 2008 (cf. pièce 16 de la recourante). A cette occasion, la recourante a touché, selon ses explications, 44,34 % du gain réalisé par la S.e.n.c., en application des accords de répartition du bénéficie passés entre associés. Le gain ne correspond pas, cependant, au montant qui a été versé à la S.e.n.c., dans la mesure où celle-ci a préalablement dû honorer certains prêts octroyés par ses détenteurs (cf. annotation portée sur la pièce 16 de la recourante). La recourante a, durant le même exercice, reversé le montant correspondant à sa part de gain à ses propres propriétaires.

H.
Le 15 juillet 2010, l'AFC a reçu une demande de remboursement de l'impôt anticipé de X._____ Sàrl. Le dividende figurant dans la demande de remboursement se rapporte au dividende de Fr. 4'890'000.— distribué par A._____ Sàrl, proportionnellement à la participation de X._____ Sàrl au capital social de la S.e.n.c. La demande porte par conséquent sur un dividende distribué de Fr. 2'564'316.— (52,44% de Fr. 4'890'000.—).

I.
Par courrier du 16 février 2011, l'AFC a informé X._____ Sàrl que sa demande de remboursement de l'impôt anticipé était rejetée. Par pli du 29 juin 2011, X._____ Sàrl a requis de l'AFC qu'elle rende une décision formelle à ce sujet. Cette demande a été répétée les 28 août, 28 septembre et 24 décembre 2012. A la suite d'un entretien téléphonique avec l'AFC,

X._____ Sàrl a encore produit divers documents relatifs à la procédure au mois de mai 2013. Le 18 juin 2013, l'AFC a rendu une décision formelle par laquelle elle refusait le remboursement de l'impôt.

J.
Par mémoire du 20 août 2013, X._____ Sàrl (ci-après: la recourante) a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Un recours similaire a été déposé le même jour en faveur de Y._____ Sàrl, l'un des autres associés de la S.e.n.c., à laquelle l'AFC a également refusé le remboursement de l'impôt pour sa part du dividende versé par A._____ Sàrl (cf. procédure A-4693/2013).

La recourante conclut, principalement, à ce que la décision attaquée soit annulée et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de rembourser l'impôt anticipé de Fr. 897'510.— perçu sur le dividende de Fr. 2'564'316.— distribué le 10 septembre 2007 par A._____ Sàrl, plus intérêt à 5 % dès le 15 juillet 2010; subsidiairement, à ce que la décision attaquée soit annulée et le dossier renvoyer à l'AFC pour nouvelle décision; le tout sous suite de frais et dépens.

Par réponse du 25 novembre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Par réplique du 30 janvier 2014, la recourante a persisté dans ses conclusions. Le 25 février 2014, le Juge instructeur a invité les parties à prendre position sur la nécessité d'une procédure de réclamation dans les litiges concernant le remboursement de l'impôt anticipé dans les rapports internationaux avec le Luxembourg. Par acte du 10 mars 2014, la recourante a soutenu l'absence de procédure de réclamation dans le cas présent. Par courrier du 11 avril 2014, l'AFC s'en est remise à justice sur ce point. Par duplique du même jour, elle a confirmé ses conclusions en rejet du recours. Le 6 mai 2014, la recourante a déposé une triplique indiquant qu'elle maintenait également ses conclusions. Le 19 mai 2014, l'AFC a fait savoir au Juge instructeur qu'elle renonçait à se déterminer sur cette dernière écriture.

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 La Convention du 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.951.81; ci-après: CDI CH-Lux) ne règle pas la procédure à suivre en ce qui concerne les demandes de remboursement de l'impôt anticipé fondées sur ses dispositions. En revanche, selon l'art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), les décisions de l'Administration fédérale des contributions peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. Cette procédure s'applique entre autres aux demandes de remboursement de l'impôt qui relèvent de la Confédération (cf. art. 51 LIA). Toutefois, cette dernière règle ne vise en tant que telle que les procédures fondées sur la LIA elle-même, et non celles qui reposent sur une convention de double imposition. En vertu de l'art. 2 al. 1 let. a de la loi fédérale du 22 juin 1951 (dénommée jusqu'au 31 décembre 2012 arrêté fédéral) concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2), le Conseil fédéral peut régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux qui est garanti par une convention internationale.

Le Conseil fédéral a fait usage de sa compétence réglementaire relativement à certaines conventions, alors qu'il n'a établi aucune règle particulière par rapport à d'autres. Ainsi, la Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d’éviter les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune est assortie d'une ordonnance d'exécution (cf. ordonnance du 18 décembre 1974 relative à la convention de double imposition conclue entre la Suisse et le Danemark [RS 672.931.41; ci-après O. CDI CH-Dnk]) qui fixe la procédure à suivre en matière de remboursement de l'impôt anticipé. L'art. 3 de cette ordonnance prévoit que les décisions de l'Administration fédérale des contributions sont sujettes à recours conformément aux dispositions générales de la procédure fédérale. La teneur actuelle de cette disposition résulte des adaptations qui furent effectuées en 2006 en prévision de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110). Selon l'ancienne version du même article (cf. RO 1974 2133), les décisions de l'AFC étaient sujettes à la procédure de réclamation. Par décision incidente A-6537/2010 du 11 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral a confirmé que l'art. 3 O. CDI CH-Dnk signifiait dans sa version

actuelle que les décisions de l'AFC étaient directement attaquables par un recours. Il n'y avait donc plus de procédure de réclamation dans ce cadre. On relèvera que l'art. 4 de l'ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition (RS 672.913.610) et l'art. 5 de l'ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61) ont connu la même évolution que l'art. 3 O. CDI CH-Dnk.

En ce qui concerne la CDI CH-Lux, il n'existe pas d'ordonnance d'application dans laquelle le Conseil fédéral réglerait la procédure à suivre pour obtenir le remboursement de l'impôt. Deux solutions peuvent dès lors être envisagées. Soit la LIA doit trouver à s'appliquer par analogie, ce qui implique que les décisions de l'AFC sont sujettes à réclamation, soit c'est la solution prévue par le Conseil fédéral relativement aux autres conventions de double imposition susmentionnées qui doit l'emporter. Or, en matière internationale, il paraît opportun d'appliquer un système autant que possible uniforme. On ne voit guère, en effet, pourquoi les décisions de l'AFC seraient soumises ou non à réclamation selon les conventions de double imposition concernées, alors que les principes applicables en matière de remboursement d'impôt sont en général de même nature. La solution retenue paraît également conforme au fait que, sauf exception, les décisions des autorités administratives sont directement attaquables devant le Tribunal administratif fédéral, à moins qu'une loi fédérale ne prévoie une exception (cf. art. 33 al. 2 let. a LTAF). En d'autres termes, il sied de ne pas étendre sans raison valable les possibilités de réclamation devant l'AFC. De plus, les conditions de remboursement de l'impôt anticipé valant en matière internationale sont tout à fait différentes de celles qui s'appliquent au niveau interne. Dès lors, il ne s'impose pas de prévoir une procédure similaire pour les deux types de procédure. A l'inverse, il n'y a pas de raison que la procédure de remboursement dépende de la convention que peut faire valoir le requérant. Cette solution est en outre conforme aux intérêts des parties. En effet, les demandes de remboursement de l'impôt en matière internationale présentent souvent un état de fait et de droit complexe et l'AFC examine la situation en détail avant de rendre sa première décision déjà. Dans ces circonstances, une procédure de réclamation a peu de chances d'aboutir à un nouveau résultat. Elle risque plutôt de constituer une perte de temps.

Sur la base de ce qui précède, il paraît plus conforme à la systématique du droit et plus en adéquation avec les intérêts des parties d'autoriser les recours contre les décisions de l'AFC directement. Cette solution a également été retenue dans une décision incidente relative à une autre affaire pendante devant le Tribunal administratif fédéral en matière de double imposition entre la Suisse et le Luxembourg (cf. décision incidente A-

1426/2011 du 22 novembre 2011, non accessible au public). Il se justifie dès lors pleinement d'admettre la compétence fonctionnelle de la Cour de céans pour juger de la présente affaire.

1.3 Posté le 20 août 2013, alors que la décision attaquée, datée du 18 juin 2013, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours, compte tenu des féries d'été (art. 22a al. 1 let. b, 50 al. 1 PA). Signé au nom de la recourante par un avocat 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, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il convient dès lors 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 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. 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-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1, 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 à 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, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1). Si ces derniers remplissent correctement leurs obligations fiscales, l'impôt anticipé leur est en principe intégralement remboursé (art. 22 al. 1, 24 al. 2 LIA). 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 de double imposition ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1, 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 En droit interne, le remboursement de l'impôt anticipé suppose que les conditions suivantes soient réalisées: a) le requérant est un ayant droit au sens des art. 22 à 28 LIA; cela signifie, s'agissant des personnes morales ou entreprises commerciales, qu'elles ont leur domicile ou leur siège social en Suisse ou encore qu'elles sont assujetties à un autre titre aux impôts en Suisse (art. 24 LIA, plus particulièrement al. 2 et 3); b) le revenu grevé de l'impôt a été régulièrement comptabilisé au sens de l'art. 25 LIA; c) l'ayant droit avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt et d) le remboursement n'a pas pour effet que l'impôt soit éludé (art. 21 al. 2 LIA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 2.2).

3.3 Les bénéficiaires d'une prestation sis à l'étranger ne peuvent prétendre au remboursement de l'impôt au sens originaire, c'est-à-dire en contrepartie du fait qu'ils ont correctement déclaré leurs revenus. Au contraire, à leur

égard, il s'agit d'une problématique liée aux limites de la souveraineté fiscale entre deux états (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 3.3; MAJA BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, in: IFF Forum für Steuerrecht [IFF] 2004/3 201, p. 204). Réciproquement, dans la mesure où l'art. 21 al. 2 LIA concerne les personnes qui se trouvent en Suisse, autrement dit, dans la mesure où il se rapporte au remboursement de l'impôt anticipé au sens originaire de cette notion, il est exclu de se fonder directement sur cette disposition pour refuser le remboursement de l'impôt tel qu'il serait prévu dans une convention de double imposition. Les conventions de double imposition, en tant qu'élément du droit international public, priment les dispositions de la LIA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 2.3, A-2744/2008 du 23 mars 2010 consid. 1.4; décision de la CRC 2003-159 du 3 mars 2005 consid. 3e/bb; BAUER-BALMELLI, BaKomm LIA, ch. 58 ad art. 21 LIA; GEORG LUTZ, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zurich 2005, p. 98).

4.

4.1 La CDI CH-Lux est un traité international au sens de l'art. 2 ch. 1 let. a de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111; ci-après: Conv. Vienne; entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990). En tant que tel, la CDI CH-Lux doit être interprétée selon les règles de cette convention, sous réserve de dispositions spéciales. Ce principe est valable quand bien même le traité à examiner a été conclu avant l'adhésion du Luxembourg à cette convention (le 25 mai 2003 avec effet au 22 juin 2003). En effet, celle-ci n'est que l'expression de la coutume internationale (cf. ATF 122 II 234 consid. 4c, 120 Ib 360 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005, traduit à la RDAF 2006 II 239, consid. 3.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3, A-6920/2010 du 21 septembre 2011 consid. 3.1).

L'interprétation d'un traité selon l'art. 31 Conv. Vienne constitue un tout qui se base à la fois sur le sens ordinaire de ses termes, sur le contexte (c'est-à-dire les autres accords ou instruments internationaux qui se rapportent au traité), sur l'objet et le but de l'accord et sur le principe de la bonne foi. A cet égard, les différents éléments ont la même valeur (ATAF 2010/7 consid. 3.5). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu peuvent servir à son interprétation à titre de moyens complémentaires, soit pour confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 Conv. Vienne, soit lorsque l'interprétation opérée au moyen des outils de base laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat

manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 Conv. Vienne). Le principe de la bonne foi, en tant que principe directeur du droit des traités, doit être pris en compte tout au long du processus d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et 11.1.3, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [partiellement publié in: ATAF 2011/6] consid. 5.1, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 [partiellement publié in: ATAF 2010/64] consid. 4.1).

4.2 Il sied de rappeler ici que le Commentaire de l'OCDE sur le modèle de convention sur l'imposition du revenu et de la fortune (ci-après: le Commentaire de l'OCDE ou le Commentaire; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales) ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre. Les explications du Commentaire constituent tout au plus un moyen d'interprétation complémentaire, au même titre que les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles un accord a été conclu (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.1, 2010/7 consid. 3.6.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3.4; MICHAEL BEUSCH, Spezialisierung in der Justiz: Gedanken betreffend das öffentliche Recht im Allgemeinen und das Steuerrecht im Besonderen, in: Thomas Stadelmann [éd.], Spezialisierung in der Judikative […], Berne 2013, p. 98).

Le Commentaire de l'OCDE est un texte évolutif. Il est complété et adapté au gré des circonstances. Dans ces conditions, on peut se demander si les nouveautés et les changements introduits doivent produire un effet rétroactif ou si seul l'état du texte à un moment donné fait foi. Même si la question est controversée au sein de la doctrine (cf. MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht: Festschrift für Markus Reich, édité par Laurence Uttinger et al., Zurich 2014, 395 ss, p. 402; JESSICA SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Genève/Zurich/Bâle 2010, p. 171 s.; BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz […], Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 19 ss; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3e éd., Berne 2009, ch. 97 ss; ROBERT DANON, La notion de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE […], in: IFF 2007/1 38, p. 39), il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le juge peut, selon les circonstances, s'appuyer sur le Commentaire, y compris sur une version de celui-ci plus récente que l'accord à appliquer (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.5, 3.6.1, 3.6.3). A tout le moins cela vaut-il lorsqu'une modification du Commentaire ne change pas la réglementation antérieure, mais la précise ou l'explicite (cf. RUTH BLOCH-RIEMER, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/USA: Limitation on

Benefits und Nutzungsberechtigung [Beneficial Ownership], Berne 2012, p. 35 s.).

4.3 La CDI CH-Lux s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants (cf. art. 1 CDI CH-Lux). L'art. 4 par. 1 CDI CH-Lux définit l'expression "résident d'un Etat contractant" comme toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, du siège de sa direction ou de tout autre critère de nature analogue. Selon l'art. 10 CDI CH-Lux, dans sa version d'origine:

> 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
>
> 2. a) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:
>
> > (i) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes;
> >
> > (ii) 15 pour cent du montant du brut des dividendes, dans tous les autres cas.
>
> b) Nonobstant les dispositions de la lettre (i) du sous-paragraphe a), les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant ne sont pas imposables dans cet Etat si le bénéficiaire est une société (autre qu'une société de personnes) qui est un résident de l'autre Etat contractant et qui détient, durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes, directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Cette disposition ne s'applique qu'aux dividendes provenant de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant ladite période de deux ans.
>
> […]

L'art. 28 CDI CH-Lux apporte une restriction aux dispositions précitées:

> La présente Convention ne s'applique pas aux sociétés holding au sens de la législation particulière luxembourgeoise régie actuellement par la loi du 31 juillet 1929 et l'arrêté grand-ducal du 17 décembre 1938, ni à des sociétés soumises au Luxembourg à une législation fiscale similaire. […]

4.4 L'art. 10 CDI CH-Lux a été modifié dans son chiffre 2 par avenant du 25 août 2009, entré en vigueur le 19 novembre 2010 (RO 2010 5693; ci-après: l'Avenant). Sa teneur actuelle est la suivante:

2. a) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:

(i) 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes;

(ii) 15 % du montant brut des dividendes, dans les autres cas.

b) Nonobstant les dispositions du sous-paragraphe a), l'Etat contractant dont la société est un résident ne prélève pas d'impôts sur les dividendes payés par cette société si le bénéficiaire effectif des dividendes est:

(i) une société qui est un résident de l'autre Etat contractant et qui détient directement, pendant deux ans au moins, 10 % au moins du capital de la société qui paie les dividendes; ou

(ii) un fonds de pension ou une institution de prévoyance.

Selon l'art. 5 de l'Avenant, les dispositions nouvelles sont applicables aux impôts retenus à la source sur les revenus attribués ou versés à des non-résidents à partir du 1er janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le présent Avenant est entré en vigueur. L'Avenant étant entré en vigueur le 19 novembre 2010, le nouvel art. 10 ch. 2 CDI CH-Lux s'applique aux dividendes versés à partir du début de l'année 2011.

En l'occurrence, les dividendes litigieux sont échus depuis le 10 septembre 2007. C'est donc l'ancien droit qui doit trouver à s'appliquer ici, non en raison de la date à laquelle la demande de remboursement de l'impôt a été déposée, comme le retient l'autorité inférieure, mais parce que la date d'échéance du dividende est antérieure au 1er janvier 2011.

4.5 Ainsi, selon l'art. 10 ch. 2 lit. b CDI CH-Lux, version d'origine, les dividendes payés par une société suisse ne sont pas imposables en Suisse, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies (cf. décision de la CRC 2000-055 du 28 février 2001 consid. 6):

- Le bénéficiaire doit être une société qui est un résident du Luxembourg;

- Il doit détenir directement, durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes, au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes;

– Les dividendes versés proviennent de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant ladite période de deux ans.

5.

5.1 Selon la deuxième des conditions qui viennent d'être énoncées (cf. consid. 4.5 ci-dessus), la société qui revendique le remboursement de l'impôt anticipé doit détenir ses participations de manière directe. Cette condition est reprise de l'art. 10 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après: MC OCDE; disponible sur Internet: www.ocde.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales). En revanche, la notion de détention directe n'est pas définie dans la CDI CH-Lux ni dans le MC OCDE; elle ne découle pas non plus du contexte, au sens de l'art. 31 Conv. Vienne (cf. consid. 4.1 ci-dessus; WOLFGANG TISCHBIREK, in: Doppelbesteuerungsabkommen […], édité par Klaus Vogel/Moris Lehner, Munich 2008 [ci-après: Doppelbesteuerungsabkommen], ch. 55 ad art. 10 MC OCDE). On peut dès lors se demander ce qu'elle recouvre. En particulier, il convient de savoir si une société qui en détient une autre par l'intermédiaire d'une société de personnes fiscalement transparente peut prétendre détenir ses participations de manière directe.

5.2 La plupart des Etats de l'OCDE traitent les sociétés de personnes comme des entités transparentes à l'égard du droit fiscal (cf. ANDREAS KOLB, Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmungsstrukturen […], in: IFF 2006/2 137, p. 137). Autrement dit, ce sont les associés qui sont imposés et non la société elle-même. Tel est en particulier le cas du Luxembourg; (cf. pièce 21 de l'autorité inférieure).

5.3 La pratique suivie par l'AFC en de telles circonstances a évolué. Adoptant d'abord une interprétation fondée sur le droit civil, l'AFC considéra que le fait de détenir une participation par l'intermédiaire d'une société de personnes ne pouvait être assimilé à un cas de détention directe. Les associés de la société de personnes ne pouvaient dès lors prétendre au remboursement de l'impôt anticipé sur la base des règles d'imposition des dividendes. Puis, changeant peu à peu d'optique, l'AFC a passé à une interprétation "fiscale" de l'art. 10 MC OCDE. Ainsi, les sociétés de personnes étant généralement transparentes au regard du fisc, elles ne créent pas une étape intermédiaire dans la détention de participations dans une autre société. Dès lors, les associés peuvent revendiquer l'application des dispositions sur l'imposition des dividendes lorsqu'elles correspondent à l'art. 10 MC OCDE. Cette interprétation vaut malgré le fait que cet article précise qu'il concerne les sociétés de capitaux et non les sociétés de personnes. D'ailleurs, l'art. 10 par. 2 let. b CDI CH-Lux ne contient plus cette précision dans

sa version actuelle. Elle se trouvait en revanche dans l'ancienne version (cf. KOLB, in: IFF 2006/2, p. 140 ss).

5.4 L'interprétation adoptée par l'AFC se base en particulier sur la Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.913.62; ci-après: CDI CH-D), en particulier sur le Protocole à la Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, dans la teneur modifiée par le protocole du 21 décembre 1992, lequel prévoit en son chiffre 1 let. b ad art 10 par. 3 CDI CH-D:

> Il est clairement établi que le fait de détenir des parts dans une société par l'intermédiaire d'une société de personnes ne fait pas obstacle à l'application de l'art. 10, par. 3.

La pratique allemande a suivi la même évolution que celle de l'AFC. Les autorités de ce pays avaient considéré dans un premier temps que les sociétés de personne constituaient un obstacle à une détention directe de participations, avant de s'en tenir à une interprétation fiscale de la situation. Autrement dit, on peut faire abstraction des sociétés de personnes pour l'application de l'art. 10 MC OCDE, pour autant que celles-ci ne soient pas des sujet fiscaux dans les Etats concernés. Ce raisonnement ne vaut pas lorsque les sociétés de personnes sont imposées de manière indépendante des associés qui les composent (cf. JENS SCHÖNFELD, in: Doppelbesteuerungsabkommen: Kommentar, édité par Jens Schönfeld/Xaver Ditz, Cologne 2013 [ci-après: DBA Kommentar], ch. 96 et 99 ad art. 10 MC OCDE). La situation peut encore se compliquer lorsque les Etats concernés ont chacun des positions différentes à ce point de vue. Toutefois, il n'est pas nécessaire d'aborder cette problématique ici. La Suisse aussi bien que le Luxembourg considèrent que les sociétés de personnes sont fiscalement transparentes (cf. art. 10 al. 1 loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]; consid. 5.2 ci-dessus).

5.5 Si les associés des sociétés de personnes peuvent ainsi revendiquer l'application de règles conventionnelles contre la double imposition, il faut encore déterminer comment ce principe doit être mis en œuvre. L'administration et la doctrine considèrent visiblement que la part d'un associé de la société de personnes à la société qui paie un dividende correspond à sa part dans la société de personnes rapportée le cas échéant à la part détenue par la société de personnes dans la société qui paie le dividende (par exemple: celui qui est associé à 50 % dans une société de personnes qui détient elle-même 50 % du capital d'une autre société se verra, pour le

calcul, attribuer une part de 25 % de cette dernière société; cf. SCHÖNFELD, in: DBA Kommentar, ch. 96 et 99 ad art. 10 MC OCDE; KOLB, in: IFF 2006/2, p. 142 ss).

Cette manière de voir est peut-être satisfaisante lorsque la part aux gains des associés correspond à leur participation dans la société de personnes. En revanche, il peut arriver que la distribution des bénéfices suivent une autre clef de répartition, par exemple pour tenir compte des efforts fournis. Dans un tel cas, on peut se demander si les pourcentages déterminants pour l'application de l'art. 10 MC OCDE ne devraient pas plutôt être calculés en fonction des revenus perçus. Si l'on considère malgré tout que la part des associés dans la société reste le critère décisif, la part aux gains devrait à tout le moins être déterminante pour établir le montant d'impôt dont le remboursement est requis. En effet, il paraîtrait douteux qu'une société puisse réclamer le remboursement de l'impôt sur une part de gain qui en est revenue à une autre. Au demeurant, il n'est pas dit que ces calculs puissent toujours être effectués de manière univoque et, en particulier, il conviendrait que la compatibilité de la société de personnes permette d'identifier clairement le parcours de chaque somme d'argent pour que l'administration puisse savoir d'où proviennent les montants qui sont attribués à chaque associé. A défaut, on saurait difficilement parler encore de participation directe des associés de la société de personnes dans la société qui verse les dividendes, dès lors que les flux financiers ne pourraient être attribués clairement à tel ou tel destinataire. Quoi qu'il en soit, il semble un peu trop schématique d'admettre que tout associé dans une société de personnes étrangère a, de manière générale, le droit de réclamer le remboursement de l'impôt anticipé sur la partie des dividendes versés par une société suisse qui correspond à sa part dans la société en nom collectif.

Il n'est pas nécessaire de se prononcer de manière définitive sur la problématique qui précède dès lors que le sort du recours peut être déterminé sur la base d'autres éléments (cf. consid. 8.1.5 ci-dessous).

6.

6.1 L'art. 10 ch. 2 let. a et b CDI CH-Lux fait référence aux notions de bénéficiaire et de bénéficiaire effectif. On peut tout d'abord se demander si ces deux termes ont des sens différents. Est un bénéficiaire, la personne "qui profite d'un bénéfice, d'un avantage" (Petit Larousse illustré, Paris 2013). Le bénéficiaire est donc la personne qui peut réellement profiter d'une prestation, et non celle qui se borne à la recevoir et à la transférer à une tierce personne. Ainsi, une société qui transférerait à une tierce personne des dividendes reçus sans pouvoir en disposer réellement ne saurait être considérée comme le "bénéficiaire". La notion de "bénéficiaire" vise dès lors, selon le sens ordinaire à attribuer à ce terme (cf. consid. 4.1

ci-dessus), celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cette définition rejoint celle du "bénéficiaire effectif" qui vise la personne qui profite économiquement d'un revenu et ne s'applique pas aux sociétés de transit placées comme intermédiaires entre le débiteur du revenu et la personne qui le recevra finalement (OCDE, Rapport du 27 novembre 1986 sur les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés relais, in: Commentaire de l'OCDE, volume II R (6), ch. 14 lit. b). Il n'y a ainsi pas de différence de sens entre la notion de bénéficiaire et celle de bénéficiaire effectif qui sont employées à l'art. 10 ch. 2 let. a et à l'art. 10 ch. 2 let. b CDI CH-Lux respectivement (cf. décision de la CRC 2000-055 du 28 février 2011 consid. 7b.aa.bbb). La nouvelle version de l'art. 10 CDI CH-Lux corrige d'ailleurs cette discrépance lexicographique. Seul le terme de bénéficiaire effectif y est employé (cf. consid. 4.4 ci-dessus).

6.2 Au surplus, l'exigence du bénéficiaire effectif dans les conventions de double imposition est tenue pour implicite par la grande majorité des auteurs, y compris dans la doctrine relativement ancienne, même si la jurisprudence n'a pas expressément validé cette théorie (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.2, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.3.2; DANON, in: IFF 2007/1, p. 40; XAVIER OBERSON/HOWARD HULL, Switzerland in International Tax Law, 4e éd., Amsterdam 2011, p. 133, 1ère éd., Amsterdam 1996, p. 101; WALTER RYSER, Rapports de trust et conventions préventives de la double imposition, in: Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstage von Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 357, note 11). Ce point de vue confirme néanmoins l'interprétation donnée ci-dessus à la notion de bénéficiaire (cf. consid. 6.1 ci-dessus). Ainsi, seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre de la CDI CH-Lux.

6.3 La notion de bénéficiaire effectif doit permettre d'évaluer l'intensité du lien existant entre un sujet fiscal et l'objet de l'impôt (un dividende, par exemple). Elle doit s'interpréter selon le principe "substance over form". En vertu de ce principe, la personne qui revêt le statut de bénéficiaire effectif ne doit pas être déterminée au moyen de critères formels mais sur la base d'une analyse économique (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). Cette exigence entraîne, pour l'essentiel, que la société concernée doit avoir 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).

6.4 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 (cf. BAUMGARTNER, op. cit. p. 130 s.; XAVIER OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto, Festschrift SRK – Mélanges CRC […], Lausanne 2004 [ci-après: Mélanges CRC], p. 227). 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. BAUMGARTNER, op. cit., p. 124, 146 ss). A cet égard, on se demandera en particulier qui supporte le risque financier qu'aucun dividende, par exemple, ne soit versé. La situation déterminante est celle qui prévaut au moment du paiement. Le notion de bénéficiaire effectif n'implique donc pas, en tant que telle, qu'il faille détenir des participations sur une longue durée (JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping […], Berne 2001, p. 132 ch. 385). Au surplus, cette notion ne contient pas de composante subjective, à l'inverse de ce qui vaut pour l'évasion fiscale. Les motifs ayant amenés au choix d'une certaine structure juridique sont ici sans importance (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; BAUMGARTNER, op. cit., p. 128 s., 311 s.).

6.5 En définitive, la notion de bénéficiaire effectif a été introduite dans le MC OCDE afin d'empêcher le "Treaty Shopping" (cf. VERN KRISHNA, Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double Tax Treaties, in: Canadian Current Tax août 2009 129, p. 131 s.). Il ne conviendrait pas, en effet, qu'une personne qui ne bénéficie pas d'un traité puisse néanmoins en jouir en intercalant un intermédiaire ou une société écran (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.3, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.3; KLAUS VOGEL, in: Doppelbesteuerungsabkommen, ch. 12 ad remarques préalables aux art. 10-12 MC OCDE; OBERSON, in: Mélanges CRC, p. 225).

6.6 Quand bien même elle vise à empêcher les prétentions illégitimes, l'exigence du bénéficiaire effectif constitue, formellement, une condition d'application du traité, comme, par exemple, la résidence dans un Etat partie, et non une clause anti-abus (en revanche, il s'agit d'un "dispositif anti-

abus", cf. consid. 7.6 ci-dessous; cf. par ailleurs, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 4.3.3, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.3; BAUMGARTNER, op. cit., p. 222 ss; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Begriff "Nutzungsberechtigter" im DBA Schweiz-Luxemburg, in: SWI 2002 563, p. 569). Une telle clause n'entre en ligne de compte qu'à partir du moment où toutes les conditions d'application du traité sont remplies, y compris celle qui concerne le bénéficiaire effectif. Ce processus ressort aussi de la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui distingue clairement entre les notions de bénéficiaire effectif et d'abus de droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.5.3).

7.

7.1 La notion d'abus de droit n'est pas définie de manière uniforme au niveau international. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, on se trouve en présence d'un abus de droit lorsqu'un droit est employé contrairement à son but pour la réalisation d'intérêts que ce droit n'est pas censé protéger (cf. ATF 127 II 49 consid. 5a).

7.2 Partant des règles d'interprétation des traités (cf. consid. 4.1 ci-dessus), le Tribunal fédéral a considéré que tout accord contenait implicitement une clause contre les abus, alors que cette question faisait l'objet d'une controverse doctrinale (cf. LUTZ, op. cit., p. 100 s.; VOGEL, op. cit., Introduction ch. 190). Selon le Tribunal fédéral, les CDI doivent être interprétées en accord avec les art. 31 ss Conv. Vienne, ce qui inclut le principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1; cf. consid. 4.1 ci-dessus). Ainsi, tout Etat peut attendre des autres qu'ils appliquent les traités selon ce principe et en accord avec les buts recherchés, ce qui implique que l'abus de droit est interdit (arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1). Dès lors, l'interdiction de l'abus de droit constitue un aspect du principe de la bonne foi et elle doit être prise en compte à chaque fois qu'un accord international doit être appliqué (arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 5.2, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 4.2).

7.3 L'utilisation abusive d'une convention de double imposition peut en particulier être admise sur la base de la "clause de transparence". Cette clause est formulée ainsi dans le Commentaire de l'OCDE (cf. Commentaire de l'OCDE, ch. 13 et 21 ad art. 1 MC OCDE, version 2010 [état 2003]; arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.6.3), document qui peut servir de source d'inspiration, même pour interpréter un accord antérieur (cf. consid. 4.2 ci-dessus):

> "Une société qui est un résident d'un Etat contractant ne peut prétendre à un allégement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'Etat dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant."

Même si la convention applicable ne contient pas expressément une "clause de transparence", il faut considérer que celle-ci est incluse dans l'interdiction générale des abus (cf. implicitement, arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.6.3, relatif à la CDI CH-Dnk, qui ne contient pas non plus, formellement, de "clause de transparence"; RENÉ MATEOTTI, Die Verweigerung der Enlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shopping, ASA 75 (2007) 767, p. 795 ss). L'exception d'utilisation abusive de la convention de double imposition doit en revanche être écartée lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention ("clause générale de bonne foi"; Commentaire de l'OCDE, ch. 19 let. a ad art. 1 MC OCDE, version 2010 [état 2003]). Il en va de même lorsque la société exerce des activités d'entreprise importantes dans l'Etat contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre Etat contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités ("clause relative d'activité"; cf. Commentaire de l'OCDE, ch. 19 let. b ad art. 1 MC OCDE, version 2010 [état 2003]; arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.6.3). Ainsi, une société qui ne déploie aucune activité économique véritable ou, en d'autres termes, qui n'est pas active commercialement pourra se voir privée du bénéfice des droits qui découlent d'une convention internationale. L'exercice d'une telle activité suppose que la société dispose de locaux, de personnel et d'infrastructures qui soient en adéquation avec les prestations fournies (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 5.2, A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 4.2).

7.4 La clause de transparence connaît un équivalent en droit interne. En effet, l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202; ci-après: l'arrêté du 14 décembre 1962) contient des principes du même type, mais dans un autre cadre. Cet arrêté vise à éviter que des entreprises sises en Suisse n'obtiennent de la part d'Etats étrangers des dégrèvement d'impôt de manière indue. Il ne s'applique donc pas aux situations dans les-

quelles une société étrangère prétend bénéficier des avantages d'une convention de double imposition. Toutefois, il confirme que, d'un point de vue suisse également, les sociétés sises dans un pays qui sont détenues par des ressortissants d'Etats tiers ne sauraient revendiquer l'application d'une convention de double imposition lorsque cela paraît abusif.

Ainsi, selon l'arrêté du 14 décembre 1962, l'AFC doit refuser les attestations requises pour bénéficier des conventions de double imposition lorsque le dégrèvement concerne des recettes dont une partie essentielle est utilisée directement ou indirectement pour satisfaire aux prétentions de personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention ou qui profitent à une personne morale ayant son siège en Suisse à laquelle des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont, pour une partie essentielle, intéressées directement ou indirectement sous forme de participation ou d'une autre manière et qui ne procède pas à des distributions de bénéfice appropriées (cf. art. 2 al. 2 let. a et b de l'arrêté du 14 décembre 1962).

7.5 Il existe encore d'autres situations dans lesquelles un abus de droit (au sens d'utilisation abusive d'une convention de double imposition) doit être admis, en particulier l'évasion fiscale (cf. la liste d'exemples données par MARCEL R. JUNG, Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz […], Berne 2011, p. 29 s.). Ceux-ci peuvent être inspirés soit de la législation et des principes jurisprudentiels suisses, soit des dispositions et des règles du droit international. Il n'est pas nécessaire de prendre position ici sur la justification dogmatique des différentes restrictions apportées à l'application des conventions de double imposition. Il suffit de constater qu'elles existent et qu'elles sont reconnues par la jurisprudence et la doctrine.

7.6 Dans tous les cas, l'interdiction (générale et implicite) de l'abus de droit (au sens d'utilisation abusive d'une convention) ne saurait être invoquée lorsque l'état de fait litigieux est déjà soumis à un dispositif anti-abus spécifique par la convention concernée elle-même (par exemple la règle sur le bénéficiaire effectif; cf. DANON, in: IFF 2007/1, p. 49). Si tel est le cas, ce volet du litige ne pourra plus être réexaminé à la lumière de l'interdiction de l'abus de droit. L'application de ce concept général dans ce cadre priverait en effet le dispositif anti-abus spécifique de toute portée propre et ne serait pas compatible avec le principe de l'interprétation littérale des conventions. En revanche, la réserve générale de l'abus de droit demeure applicable, à titre subsidiaire, aux autres composantes de l'état de fait (par exemple parce qu'une société, pourtant bénéficiaire effectif d'un revenu, a été intercalée dans le seul but de contourner l'impôt). Ce raisonnement s'applique aussi lorsque le dispositif anti-abus du droit international est implicite,

comme cela arrive parfois avec la règle du bénéficiaire effectif (sur tout ce sujet et avec des exemples, cf. DANON, in: IFF 2007/1, p. 51).

7.7 C'est le lieu de rappeler que la CDI CH-Lux contient un dispositif anti-abus explicite par rapport à un cas particulier (cf. consid. 4.3 ci-dessus). Selon l'art. 28 CDI CH-Lux, la convention ne s'applique pas aux sociétés holding au sens de la législation particulière luxembourgeoise régie actuellement par la loi du 31 juillet 1929 et l'arrêt grand-ducal du 17 décembre 1938, ni à des sociétés soumises au Luxembourg à une législation fiscale similaire.

7.8 Le Luxembourg a formulé l'observation suivante au sujet du Commentaire de l'OCDE sur l'art. 1 MC OCDE:

> Le Luxembourg ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 9.2, 22.1 et 23 disposant qu'en règle générale il n'y a pas de conflit entre les dispositions anti-abus contenues dans la législation nationale d'un Etat contractant et les dispositions de la convention fiscale conclue par cet Etat. En l'absence d'un texte conventionnel formel, le Luxembourg estime donc qu'un Etat ne peut appliquer sa législation nationale anti-abus qu'en des cas précis après avoir eu recours à la procédure amiable.

Cette observation a été ajoutée au Commentaire le 28 janvier 2003 lors de la mise à jour du MC OCDE (cf. Commentaire de l'OCDE ch. 27.6 ad art. 1 MC OCDE).

8.

8.1 En l'espèce, il s'agit de dire si la recourante peut prétendre à l'exonération d'impôt à la source prévue à l'art. 10 ch. 2 let. b CDI CH-Lux (version de 1999).

8.1.1 Comme cela a été présenté précédemment (cf. consid. 4.5 ci-dessus), une société luxembourgeoise peut demander le remboursement de l'impôt anticipé si elle est domiciliée fiscalement au Luxembourg, si elle détient directement depuis deux ans sans interruption au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes et si les dividendes versés proviennent de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant cette période. De plus, le bénéficiaire ne doit pas être une société holding au sens du droit luxembourgeois (cf. consid. 4.3, 7.7 ci-dessus).

8.1.2 Il ne fait pas de doute que la recourante est assujettie aux impôts luxembourgeois (cf. pièce 6 de la recourante). Elle ne dispose pas non plus du statut de société holding (cf. lettre D ci-dessus). Il est de même admis qu'elle détient une part de 52,44 % dans la S.e.n.c. et que ce pourcentage

n'avait pas varié depuis plus de deux ans au moment où le dividende a été versé (cf. lettre C ci-dessus).

Le versement qui a ici donné lieu au prélèvement de l'impôt anticipé est un dividende ordinaire de 4'890'000.— versé par A._____ Sàrl à la S.e.n.c. et échu le 10 septembre 2007 (cf. lettre F ci-dessus). Le bénéfice réalisé par la S.e.n.c. grâce à la vente de A._____ Sàrl a ensuite été réparti entre les trois associés selon une clef de répartition qui diffère des parts de chacun:

- X._____ Sàrl: 44,34 % (apport initial: 52,44 %),
- Y._____ Sàrl: 31,76 % (apport initial: 37,56 %),
- Z._____ Sàrl: 23,90 % (apport initial: 10 %).

La S.e.n.c. a versé sa part à la recourante en 2008 et celle-ci l'a reversée en faveur de ses associés la même année (cf. lettre G ci-dessus).

8.1.3 La clef de répartition du bénéfice était également valable depuis plus de deux ans au moment où le dividende a été versé. Quelque base de calcul que l'on adopte, on pourrait admettre que la recourante détient une part de A._____ Sàrl supérieure à 25 %. Toutefois, la recourante, semble-t-il après consultation de l'AFC (cf. pièce 17 de l'autorité inférieure, dont la réponse manque au dossier, si elle existe), a demandé le remboursement de l'impôt relatif à 52,44 % du dividende versé par A._____ Sàrl, se fondant ainsi sur sa part au capital initial.

8.1.4 En revanche, l'AFC a relevé qu'il était impossible de suivre le parcours du montant versé par A._____ Sàrl dans la comptabilité de la recourante. Apparemment, cette difficulté tient au fait que ce dividende n'a été versé que sur le bénéfice réalisé par la S.e.n.c. grâce au projet "A._____". Or ce bénéfice ne correspond pas à l'intégralité du montant versé par A._____ Sàrl. En effet, la S.e.n.c. a elle-même dû honorer d'abord une série de prêts accordés par ses détenteurs avant de dégager un bénéfice (cf. la remarque anonyme portée à la main sur la pièce 16 de la recourante: Sur les 4'890'000 CHF distribués en 2007 depuis [A._____ Sàrl] on n'a pas pu en distribuer autant en 2008 car il y avait beaucoup d'intérêts à payer sur les PECS [sorte de prêts] entre la SENC et ses associés, alors qu'elle avait nettement moins reçu d'intérêts de [A._____]."; sur les PEC's: cf. consid. 8.2.3 ci-dessous). Sur la base des documents qui lui ont été fournis, la Cour de céans peut uniquement constater qu'un montant de Fr. 1'662'467.09 a été reversé à la recourante à titre de dividende provenant de A._____ Sàrl (cf. pièce 16 de la recourante).

On peut douter que, dans un cas de ce genre, la détention puisse encore être qualifiée de directe au sens de la CDI CH-Lux et du MC OCDE en ce qui concerne le reste de la somme par rapport à laquelle la recourante prétend récupérer l'impôt anticipé (soit 4'890'000 x 52,44% = 2'564'316; cf. également consid. 5.5 ci-dessus).

8.1.5 Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire d'examiner plus en détail les points qui précèdent. Les parties ont en effet choisi d'argumenter uniquement sur la base de la clause du bénéficiaire effectif et de l'interdiction de l'abus de droit. La conclusion à laquelle arrive la Cour de céans à ce sujet permet de laisser de côté la problématique liée à la présence de la S.e.n.c. Pour résoudre le présent litige, il convient donc d'abord de présenter plus précisément l'organisation et les activités de la recourante et des entités qui lui sont liées (cf. consid. 8.2 ci-dessous). Puis il sera possible de dire si celle-ci doit être tenue pour le bénéficiaire effectif des dividendes litigieux (cf. consid. 8.3 ci-dessous). Il vaudra encore la peine d'examiner la situation sous l'angle de l'abus de droit (cf. consid. 8.4 ci-dessous). Enfin, il restera à reprendre les arguments de la recourante (cf. consid. 8.5 ci-dessous).

8.2 Il résulte des faits retenus par l'autorité inférieure et non contestés par la recourante ce qui suit:

8.2.1 Les états financiers de X._____ Sàrl se présentent de la façon suivante (en euros; cf. décision attaquée p. 5; pièce 6 de la recourante):

Au 31 décembre 2004:

…

Le ratio de fonds propres s'élevait ainsi à 0,15%.

Au 31 décembre 2005:

…

Le ratio de fonds propres s'élevait ainsi à 0,23%.

Au 31 décembre 2006:

…

Le ratio de fonds propres s'élevait ainsi à -0,82%.

Au 31 décembre 2007:

…

Le ratio de fonds propres s'élevait ainsi à -0,63%.

Au 31 décembre 2008:

…

Le ratio de fonds propres s'élevait ainsi à -264,45%.

8.2.2 Le capital de la recourante a été modifié en fonction des projets immobiliers menés par la S.e.n.c. Ainsi, l'art. 6 des statuts de la recourante, dans leur version du 19 mai 2005 prévoit que (cf. pièce 7 de l'autorité inférieure):

> Chaque part sociale donne droit à une fraction des actifs et des bénéfices de la Société en proportion directe au nombre des parts sociales existantes; à condition toutefois que les dividendes et le boni de liquidation payés au(x) détenteur(s) des parts sociales de Classe A seront, dans la mesure où des bénéfices distribuables existent, égaux aux profits réalisés sur l'investissement (in)direct fait par la Société dans l'immeuble acquis par la société luxembourgeoise …, Sàrl, déduction faite d'une partie proportionnelle du passif de la Société (lequel passif sera proportionnel au nombre de parts sociales alors en circulation), à condition en outre que les dividendes et le boni de liquidation payés au(x) détenteur(s) des parts sociales de Classe B seront, dans la mesure où des bénéfices distribuables existent, égaux aux profits réalisés sur l'investissement (in)direct fait par la Société dans l'immeuble acquis par la société luxembourgeoise …, S.à.r.l., déduction faite d'une partie proportionnelle du passif de la Société (lequel passif sera proportionnel au nombre de parts sociales alors en circulation), à condition que les dividendes et le boni de liquidation payés au(x) détenteur(s) des parts sociales de Classe C seront, dans la mesure où des bénéfices distribuables existent, égaux aux profits réalisés sur l'investissement (in)direct fait par la Société dans l'immeuble acquis par la société luxembourgeoise …, S.à.r.l., déduction faite d'une partie proportionnelle du passif de la Société (lequel passif sera proportionnel au nombre de parts sociales alors en circulation), et à condition que les dividendes et le boni de liquidation payés au(x) détenteur(s) des parts sociales de Classe D seront, dans la mesure où des bénéfices distribuables existent, égaux aux profits réalisés sur l'investissement (in)direct fait par la société dans l'immeuble acquis par la société suisse [A._____ S.à.r.l.], via [B._____ S.à.r.l.], déduction faite d'une partie proportionnelle du passif de la Société (lequel passif sera proportionnel au nombre de parts sociales alors en circulation).

8.2.3 Les prêts reçus et accordés par la recourante l'ont été en échange de l'émission de certificats PEC (cf. consid. 8.1.4, 8.2.1 ci-dessus). Selon les explications de l'autorité inférieure non contestées par la recourante, les certificats PEC sont un instrument financier hybride utilisé au Luxembourg. Ils sont considérés comme dette dans le chef de la société emprun-

teuse, mais l'intérêt versé est tenu pour un dividende dans le chef du prêteur. L'intérêt versé par la société emprunteuse sera déductible fiscalement par celle-ci. Les certificats PEC n'octroient aucun droit de vote au créancier. Celui-ci se trouve subordonné par tous les autres créanciers.

Les PEC's jouent un grand rôle dans le financement des différentes entités impliquées dans la présente affaire. En effet, les membres du groupe C._____ ont souscrit des PEC's en faveur de la recourante et en faveur de la S.e.n.c. directement. La recourante a elle-même souscrit des PEC's en faveur de la S.e.n.c. Cette dernière a partiellement financé A._____ Sàrl par des PEC's.

Selon les constatations de l'autorité inférieure, non contestées par la recourante, X._____ Sàrl a émis trois catégories de certificats PEC en faveur des entités du groupe C._____:

- Les PEC's dits à taux variable dont la rémunération est de 0,25 % inférieure au taux d'intérêt reçu par la S.e.n.c. sur le prêt consenti par celle-ci à A._____ Sàrl. Le taux d'intérêt servi par A._____ Sàrl à la S.e.n.c. a été fixé selon les taux et la méthode décrits dans la lettre-circulaire sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent annuellement publiée par l'AFC.

- Les PEC's à taux variable dont la rémunération est calculée selon la formule LIBOR + 1,5 %.

- Les PEC's sans intérêt.

Le remboursement des PEC's était prévu grâce aux revenus suivants (cf. pièce 9 de l'autorité inférieure):

> (i) amounts received by the Issuer which derive indirectly from amounts paid by [A._____ Sàrl] a Swiss société à responsabilité limitée […] to X._____, Y._____ et Z._____ S.e.n.c., a Luxembourg Société en nom Collectif (the Senc) under that certain Intercompany Loan Agreement dated as of May __, 2005, between [A._____ Sàrl] and the Senc, and
>
> (ii) amounts received by the Issuer which derives directly or indirectly from either (x) a sale of interests in [B._____ Sàrl], a Swiss société à responsabilité limitée […] or [A._____ Sàrl], or (y) dividends and liquidating distributions paid by [B._____ Sàrl] to [A._____ Sàrl] or [A._____Sàrl] to the Senc.

8.2.4 Selon les éléments fournis au Tribunal, la recourante n'avait pas de locaux propres et elle n'employait personne directement.

En revanche, la S.e.n.c. disposait de locaux à …. Entre le 2 décembre 2007 et la mi-avril 2007, une personne a été en charge de la gestion courante et de la tenue des comptes de la S.e.n.c. Les salaires inscrits dans le compte de pertes et profits de la S.e.n.c. s'élèvent à EUR 6'602.— en 2004, EUR 36'075.— en 2005, EUR 23'434.— en 2006 et EUR 11'829.— en 2007. A partir de la mi-avril 2007, la S.e.n.c. n'a plus eu de personnel à son service, ayant donné mandat à une société tierce, … SA, à …, de reprendre la gestion. Cette dernière société employait plusieurs personnes au Luxembourg et y disposait de ses propres locaux.

La S.e.n.c. a pris part à quatre projet immobiliers, dont trois ont abouti. Elle détenait ainsi, outre la société A._____ Sàrl déjà présentée, les sociétés suivantes:

- … Sàrl, à …, qui a construit un immeuble en France ("…");
- … Sàrl, à …, qui a également construit un immeuble en France ("…");
- … Sàrl, à …, qui a été créée pour réaliser un projet immobilier au Luxembourg, lequel ne s'est toutefois par concrétisé.

8.2.5 En définitive, l'état de fait peut être résumé au moyen du schéma suivant, établi par la recourante et complété par l'autorité inférieure (cf. pièce 34 de l'autorité inférieure, p. 7 de la décision attaquée, pièce 5 de la recourante):

…

8.3 Sur la base des éléments qui précèdent, il s'agit maintenant de se demander si la recourante peut être tenue pour le bénéficiaire effectif d'une partie du dividende versé par A._____ Sàrl.

8.3.1 Le capital de la recourante a été réparti entre ses propriétaires, en fonction des projets immobiliers réalisés par la S.e.n.c. (cf. consid. 8.2.2 ci-dessus). Il existe ainsi un lien direct entre le versement de dividendes et le profit réalisé dans chaque opération immobilière individuellement. Le reste du financement de la recourante résulte presque exclusivement de PEC's provenant du groupe C._____. Ceux-ci lui ont manifestement été octroyés à l'intention de la S.e.n.c. et non à titre de financement pour des projets qui auraient été définis en son sein. Cette observation est renforcée par le fait que ses propriétaires ont eux-mêmes souscrits une partie des PEC's émis par la S.e.n.c. (cf. consid. 8.2.5 ci-dessus). Ainsi, ce n'est pas la recourante qui a décidé de l'attribution des fonds qui lui avaient été remis. Le taux d'intérêt des PEC's était d'ailleurs déterminé en partie par le

taux fixé entre la recourante et la S.e.n.c. (cf. consid. 8.2.3 ci-dessus). De même, le remboursement des PEC's dépendait des montants perçus par la recourante (cf. consid. 8.2.3 ci-dessus). Celle-ci n'assumait ainsi aucun risque. Elle a visiblement été fondée pour créer la S.e.n.c. et elle se trouve en liquidation depuis que la S.e.n.c. a été dissoute (cf. lettres A et D ci-dessus). Elle avait donc pour seul but de servir de relais entre les associés et la S.e.n.c. Ceux-ci sont certes au nombre de cinq. Toutefois, il s'agit de diverses sociétés d'un même groupe, gérées par un seul et même "nominee" (cf. lettre D ci-dessus). En d'autres termes, la recourante était détenue par une seule entité, qui a fourni l'intégralité du capital et qui a récupéré celui-ci dans son entier immédiatement après la dissolution de la S.e.n.c.

Au vu des circonstances décrites, la recourante ne disposait d'aucun pouvoir de décision sur l'utilisation de ses revenus. Cette constatation est renforcée par le fait que, concrètement, la recourante n'était pas gérée de manière indépendante du groupe C._____. On relèvera également que, sur le document qui résume la vente de l'immeuble de …, il est écrit que le groupe C._____ détient 90 % de la propriété (cf. pièce 22 de l'autorité inférieure). Ce document montre bien que seule cette entité jouissait véritablement des bénéfices de la vente.

On peut encore relever avec l'autorité inférieure que les fonds propres de la recourante étaient très faibles. Ainsi, le ratio de fonds propres était de 0,15 % en 2004, 0,23 % en 2005, – 0,82 % en 2006, – 0,63 % en 2007 et – 264,45 % en 2008, année de la liquidation. Ces circonstances démontrent que le groupe C._____n'a jamais eu l'intention d'ériger la recourante en une société indépendante de lui-même. Au contraire, il s'agit d'un indice fort en faveur d'un contrôle financier total de sa part.

Enfin, on rappellera que l'analyse qui précède ne s'appuie nullement sur les intentions de la recourante ou des autres entités concernées. La notion de bénéficiaire effectif est purement objective; elle est donnée ou non en fonction des circonstances de fait (cf. consid. 6.4 ci-dessus). Les explications de la recourante sur les raisons qui l'ont poussée à choisir le Luxembourg comme lieu d'implantation ne lui sont donc d'aucun secours. Même si son intention n'était pas de profiter d'un régime fiscal favorable, sa bonne foi ne suffirait pas à lui assurer le bénéfice de la CDI CH-Lux.

8.3.2 L'autorité inférieure refuse à la recourante la qualité de bénéficiaire effectif en indiquant que, en premier lieu, elle ne parvient pas à suivre le traitement comptable des flux financiers relatifs au dividende versé par A._____ Sàrl. Cet argument ne convainc pas dans ce cadre. La qualité de bénéficiaire effectif ne dépend pas de la manière dont sont comptabili-

sées certaines opérations, mais du pouvoir de décision et de l'indépendance de l'entité qui perçoit un revenu. Si la comptabilité ne fournit pas d'indications suffisantes sur les montants litigieux, il s'agit d'abord d'une question d'établissement des faits ou de respect du critère de la détention directe, comme cela a été évoqué précédemment (cf. consid. 5.5, 8.1.4 ci-dessus). Lorsque l'autorité inférieure écrit que la qualité de bénéficiaire effectif de la recourante ne peut lui être concédée pour ce motif déjà, elle prend un raccourci un peu abrupt. En l'occurrence, la qualité de bénéficiaire effectif de la recourante doit lui être déniée parce qu'elle ne disposait pas de l'indépendance financière nécessaire vis-à-vis de ses propriétaires (cf. consid. 8.3.1 ci-dessus).

8.4 Selon ce précède, la recourante ne peut être tenue pour le bénéficiaire effectif des dividendes. Formellement, cette constatation a pour conséquence que le recours doit être rejeté. L'autorité inférieure a cependant invoqué d'autres éléments encore pour justifier sa position. Ceux-ci ne se rapportent pas directement à la qualité de bénéficiaire effectif de la recourante, mais plutôt à la problématique de l'abus de droit, même si la décision attaquée ne souligne pas clairement cette distinction. Les arguments en question ne sont donc pas, en tant que tels, déterminants pour trancher le présent litige (cf. consid. 7.6 ci-dessus). Toutefois, et bien qu'il ne faille pas confondre la notion d'abus de droit et celle de bénéficiaire effectif (cf. consid. 6.6 et 7.6 ci-dessus), ils peuvent servir d'indices complémentaires pour confirmer le fait que la recourante ne revêt pas la qualité de bénéficiaire effectif du dividende. En effet, lorsque l'intercalation d'une société constitue un abus de droit, il y a tout lieu de présumer que celle-ci ne sera pas non plus le bénéficiaire effectif de ses revenus. Il se justifie donc d'examiner, par surabondance de motifs, la problématique de l'abus de droit.

8.4.1 Comme cela a été indiqué plus haut, il résulte de la "clause de transparence" qu'une société qui est détenue par des personnes ou des sociétés domiciliées dans un pays tiers ne peut, selon les circonstances, prétendre aux avantages octroyés par une convention de double imposition (cf. consid. 7.3 ci-dessus). L'application de la clause de transparence se justifie ici dans la mesure où la convention de double imposition passée entre la Suisse et les Etats-Unis est bien moins avantageuse que celle qui lie la Suisse et le Luxembourg. Les sociétés américaines qui détiennent au moins 10 % des voix dans une société suisse peuvent être tenues de s'acquitter d'un impôt à la source, dont le montant ne doit toutefois pas excéder 5 % du montant brut des dividendes (cf. art. 10 par. 2 let. a de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique [RS 0.672.933.61] en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu). Ainsi, contrairement à ce qui vaut pour les sociétés

luxembourgeoises, les sociétés américaines ne peuvent prétendre au remboursement intégral de l'impôt.

8.4.2 En l'occurrence, la recourante n'a ni personnel, ni bureau, ni infrastructures au Luxembourg. Il s'agit d'une société sans activité propre, détenue uniquement par un groupe de sociétés américaines, et qui a manifestement été instauré dans le seul but de constituer l'un des associés de la S.e.n.c. Sa comptabilité démontre qu'elle servait de relais entre les membres américains du groupe C._____ et cette société. Elle ne paraît pas avoir eu de lien avec d'autres acteurs du marché.

En soi, il n'y a rien d'anormal à ce que diverses sociétés se réunissent pour entreprendre un projet et qu'elles créent une structure juridique indépendante à cette fin. Ce qui est décisif ici, c'est qu'une série de sociétés purement américaines ont choisi de se regrouper dans une société à responsabilité limitée luxembourgeoise, alors qu'elles n'ont aucun lien avec ce pays et qu'elles n'y ont déployé aucune activité effective. La Cour de céans ne voit pas non plus de motif économique pertinent autre que l'économie d'impôt qui justifie la présence de la recourante au Luxembourg. Au contraire, la recourante était manifestement dirigée depuis les Etats-Unis. Dès lors, il aurait été beaucoup plus conforme à la réalité de constituer une société américaine à partir des entités concernées du groupe C._____. La nationalité de la société aurait alors correspondu à celle de ses membres et de sa direction, ce qui aurait été correct. En définitive, il n'y a pas de raison qu'une entité purement américaine bénéficie des avantages accordés aux sociétés luxembourgeoises alors qu'elle n'a aucun lien avec ce pays.

8.4.3 On pourrait encore se demander si le raisonnement qui précède est valable lorsqu'il s'agit d'appliquer la CDI CH-Lux. En effet, comme cela a été relevé plus haut, le Luxembourg a émis une réserve au sujet du passage du Commentaire de l'OCDE dans lequel les pratiques abusives sont évoquées (cf. consid. 7.8 ci-dessus). On relèvera en premier lieu qu'il n'est pas indispensable de répondre de manière définitive à cette question, dans la mesure où le raisonnement qui précède constitue une argumentation supplémentaire. Comme cela a été expliqué, la recourante ne saurait se prévaloir ici de la CDI CH-Lux parce qu'elle n'est pas le bénéficiaire effectif de montants qui lui ont été versés (cf. consid. 8.3.1 ci-dessus). Cette conclusion n'est pas remise en cause par la réserve du Luxembourg, puisqu'elle repose sur l'application directe du texte de la convention, qui prévoit que seul le bénéficiaire effectif jouit de ses avantages (cf. consid. 6.1 ci-dessus).

Nonobstant, la réserve émise par le Luxembourg n'a été formulée qu'en 2003, soit bien après la conclusion de la CDI CH-Lux, en 1993. Elle ne saurait ainsi avoir une importance décisive. De plus, les conventions de double imposition étant fondamentalement des contrats passés entre deux Etats, il faudrait encore que la réserve exprimée dans le Commentaire de l'OCDE par une des parties puisse être interprétée comme l'expression de la volonté commune de ceux-ci. Rien n'indique que la Suisse ait entendu ici suivre la conception luxembourgeoise au sujet de l'abus de droit. Enfin, la remarque du Luxembourg concerne l'application des réglementations nationales et leurs effets sur les textes internationaux. Elle n'indique pas que toute restriction à l'application d'une convention de double imposition pour cause d'abus de droit serait prohibée. En l'occurrence, la "clause de transparence" constitue un dispositif anti-abus reconnu au niveau international, puisqu'il fait l'objet de longues explications dans le Commentaire de l'OCDE. Or le Luxembourg n'a émis aucun commentaire au sujet de cette clause. S'il avait entendu en contester la pertinence, il l'aurait certainement exprimé dans sa réserve. En définitive, celle-ci ne paraît pas devoir remettre en cause le raisonnement qui précède au sujet de la transparence de la recourante.

8.5 La recourante conteste la décision de l'autorité inférieure en insistant sur le fait que la S.e.n.c. déployait une activité effective et qu'elle disposait du pouvoir réel de contrôler l'attribution de ses revenus. Ce faisant, la recourante soutient implicitement qu'elle devrait être reconnue comme le bénéficiaire effectif des dividendes litigieux dans la mesure où la S.e.n.c. l'était et qu'il ne saurait y avoir abus de droit puisque cette même S.e.n.c. déployait une activité réelle. Autrement dit, la recourante estime que, si la S.e.n.c. répondait aux conditions permettant de se considérer comme bénéficiaire effectif d'un revenu, elle-même y répondait aussi. Ce raisonnement ne convainc point. On ne peut confondre totalement la S.e.n.c. et la recourante. Certes, la première est transparente du point de vue fiscal, mais cela ne signifie pas qu'elle constitue une seule entité avec la recourante. Au contraire, la S.e.n.c. est une entité juridique distincte mais dont les bénéfices et le capital sont ajoutés au patrimoine de ses membres proportionnellement à leur part pour le calcul de l'impôt. En l'occurrence, c'est bien la recourante qui réclame le remboursement de l'impôt anticipé et c'est elle, et non la S.e.n.c., qui doit remplir les conditions à cette fin.

Le droit de la recourante à bénéficier du remboursement de l'impôt alors même qu'elle n'est pas la propriétaire directe des parts de A._____ Sàrl ne va pas de soi. A l'origine, la pratique de l'AFC allait même en sens inverse, conformément à une interprétation fondée sur le droit civil (cf. consid. 5.3 ci-dessus). S'il y a eu un revirement de tendance de ce point de

vue, cela ne signifie pas encore que les sociétés de personne doivent simplement être assimilées à leurs associés. Au contraire, la société qui requiert le remboursement de l'impôt doit être considérée pour elle-même. Ici, la recourante ne répond pas aux conditions qui feraient d'elle le bénéficiaire effectif des dividendes et lui octroyer le remboursement de l'impôt reviendrait à couvrir une utilisation abusive du droit conventionnel. Rien ne sert de se demander si la S.e.n.c. disposait de l'indépendance financière nécessaire et si elle déployait une véritable activité commerciale. Lorsque la recourante s'étonne que l'AFC n'ait pas tenu compte du fait que la S.e.n.c. possédait un bureau et employait du personnel, elle confond sa situation avec celle de la S.e.n.c. En ce qui la concerne directement, elle n'apporte aucun élément de fait qui contredirait les constatations de l'AFC. Son argumentation ne remet donc pas en cause la conclusion à laquelle est parvenue le Tribunal ci-avant.

9.

9.1 Dans son mémoire, la recourante fait encore grief à l'AFC d'avoir tardé à statuer sur sa demande de remboursement. Cependant, elle ne prend aucune conclusion à ce sujet et laisse expressément au Tribunal le soin de déterminer les éventuelles conséquences qui devraient être associées à une violation du principe de célérité.

Il n'est pas sûr que le grief soulevé par la recourante soit recevable à la forme. En effet, il n'appartient pas, normalement, au juge de définir lui-même l'objet du litige, soit de formuler les conclusions des parties à leur place. On peut néanmoins admettre ici que la recourante souhaite voir constatée une violation de son droit à obtenir une décision dans un délai raisonnable. Selon les circonstances, une telle action en constatation peut être admissible, en particulier lorsqu'il n'existe pas d'autre moyen de réparer un retard à statuer de l'autorité. L'examen de la recevabilité tend alors à se confondre avec celui du fond (cf. ATF 129 V 411 consid. 1.3, 122 IV 103 consid. I.4 [avec examen au fond]; arrêt du Tribunal fédéral 9C_418/2009 du 24 août 2009 consid. 1.3 [avec non-entrée en matière]; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3031/2013 du 6 février 2014 consid. 3.5 [examen au fond]).

9.2 L'art. 29 al. 1 Cst. garantit à toute personne le droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Pour savoir si la durée d'une procédure correspond à un traitement normal, il convient de s'inspirer des critères développés dans le cadre des recours pour déni de justice (cf. arrêt du Tribunal fédéral 12T_1/2007 du 29 mai 2007 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 1.3). La durée admissible d'une procédure ne se détermine pas dans l'absolu, mais en

considération de l'ensemble des circonstances du cas particulier (telles que la nature, le contexte et la complexité de l'affaire, le comportement des parties et de l'autorité, l'importance de la matière pour celles-ci et les exigences particulières du processus décisionnel; cf. ATF 130 I 312 consid. 5.1 s.; ATAF 2009/42 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 1.3, A-4683/2010 du 12 mai 2011 consid. 2.1). En ce qui concerne les conséquences d'un retard à statuer, elles se limitent à la constatation du fait que l'art. 29 al. 1 Cst. est violé en raison de la durée excessive de la procédure. En matière de droit fiscal tout particulièrement, une violation du principe de célérité ne saurait avoir pour effet que l'impôt dû n'aurait pas à être payé, et cela, alors même que la durée de la procédure apparaîtrait comme choquante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6537/2010 du 7 mars 2012, A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 4.4).

9.3 La recourante a déposé une première demande tendante à ce qu'elle soit autorisée à user de la procédure de déclaration le 22 octobre 2007. Cette demande a été refusée le 7 décembre 2009. Puis, le 15 juillet 2010, la recourante a réclamé le remboursement de l'impôt. L'AFC a rendu une premier avis négatif à ce sujet le 16 février 2011. La recourante a ensuite requis qu'une décision formelle soit rendue. Elle a écrit en ce sens à l'AFC le 29 juin 2011, puis, en l'absence de réponse, les 28 août, 28 septembre et 24 décembre 2012. L'AFC a finalement rendu une décision le 18 juin 2013.

9.4 La procédure de déclaration et le remboursement de l'impôt constituent deux volets distincts du litige. On ne saurait tenir compte du temps mis par l'AFC à rendre une décision au sujet de la procédure de déclaration pour dire si durée de la procédure de remboursement a violé le principe de célérité. Les deux procédures ne se sont d'ailleurs pas enchaînées et il y a eu un intermède de plusieurs mois entre les deux étapes. L'AFC n'en est certainement pas responsable, puisqu'il revenait à la recourante de déposer une demande de remboursement après que la procédure de déclaration eut été refusée. De même, la procédure de déclaration ayant été, au vu de ce qui précède, refusée à juste titre, la recourante ne saurait imputer à l'autorité inférieure le fait qu'elle a perdu du temps en déposant inutilement une requête à ce sujet.

9.5 En revanche, il faut constater que, entre le moment où la recourante a réclamé le remboursement de l'impôt et celui auquel elle a obtenu une décision à ce sujet, trois ans ou presque se sont écoulés. Certes, l'AFC a rendu assez rapidement un premier avis négatif, le 16 février 2011, et la recourante a ensuite attendu quatre mois avant de requérir qu'une décision

formelle soit rendue. Toutefois, après le dépôt de cette requête, l'autorité inférieure n'a semble-t-il plus réagi pendant une année et demie, malgré diverses relances de la part de la recourante. Ce délai d'attente est plus difficile à comprendre. Si, le cas échéant, l'autorité ne peut rendre une décision à bref délai, cela ne la dispense pas de répondre aux parties qui s'enquièrent de l'état d'avancement d'un dossier.

9.6 Quoi qu'il en soit, le principe de célérité vise seulement à garantir au justiciable qu'il obtiendra une décision dans un délai raisonnable et que, en particulier, il ne subira pas de préjudice en raison des retards indus de l'administration. En revanche, ce principe ne garantit pas que l'administration respectera les règles de la courtoisie. Dès lors, le fait que l'autorité inférieure n'ait pas répondu aux relances de la recourante ne saurait, en soi, constituer une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. La Cour de céans doit dès lors uniquement se demander si délai écoulé entre le dépôt de la demande de remboursement et le moment où la décision a été rendue paraît encore raisonnable au vu des circonstances. A cet égard, il faut relever que la recourante n'a elle-même pas agi très rapidement lorsqu'elle a réclamé une décision formelle, puisqu'elle a attendu quatre mois. Elle n'a pas subi de préjudice en raison du temps écoulé, puisque la somme dont elle demandait le remboursement ne lui était, selon ce qui a été constaté précédemment, pas due. Enfin, même si le délai d'attente fut long, elle a fini par obtenir une décision. Il n'y a donc pas formellement de déni de justice.

Ce n'est que dans des cas exceptionnels, lorsque le délai d'attente paraît extrêmement long voire totalement disproportionné, qu'il y a lieu de constater l'existence d'une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. quand bien même une décision a été rendue. De tels cas se sont déjà produits, mais en relation avec des procédures longues de cinq ans ou plus (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 4.4, A-4072/2007du 11 mars 2009 consid. 6.2 [à chaque fois sans conclusion correspondante dans le dispositif]). On en est encore très loin ici. En définitive, l'autorité inférieure n'a certes pas agi avec rapidité vis-à-vis de la recourante, mais il ne se justifie pas de déclarer formellement que le principe de célérité s'en est trouvé violé. Le grief de la recourante à ce sujet doit être rejeté, si tant est qu'il fût recevable.

10.

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 doivent être mis à la charge de la recourante, par Fr.

12'500.—. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais du même montant 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 la cause, par Fr. 12'500.— (douze mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais du même montant déjà fournie.

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 :