Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée partiellement par le TF par arrêt du 24.07.2017 (2C_1080/2015)

Cour I
A-1507/2014

Arrêt du 27 octobre 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A._____, en liquidation,
représentée par Maître Pierre-Marie Glauser et
Maître Marc-Etienne Pache, Oberson Avocats,
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; déclaration tardive, refus de la procédure de déclaration.

Faits :

A.
A._____ (ci-après : la recourante), en liquidation, est une société anonyme sise à *** et inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis le ***. Elle a pour but, selon l'extrait dudit registre, l'importation, l'exportation et le commerce en général, y compris sur le marché à terme, de sucre et autres produits et matières premières. Le capital-actions de la recourante est détenu à parts égales par la société B._____, sise à ***, et par la société C._____, sise à *** (Pays-Bas). En date du 27 avril 2009, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) accorda à la recourante l'autorisation générale, valable jusqu'au 6 avril 2012, de verser les dividendes pour les actions sur lesquelles C._____ avait le droit de jouissance sans en déduire l'impôt anticipé (cf. pièces recourante n° 3 et 4). Cette autorisation était assortie d'un certain nombre de conditions. Il y était notamment spécifié que les dividendes devaient être déclarés sur la formule et selon la procédure prévues à cet effet. Le 31 juillet 2012, la recourante annonça un dividende de Fr. 57'000'000.--, décidé à l'occasion de l'assemblée générale du 28 juillet 2010 et dont l'échéance était fixée au 15 septembre 2010, qui fut réparti à parts égales entre B._____ et C._____ Elle requit en outre à bénéficier de la procédure de déclaration en relation avec ces versements (cf. pièces recourante n° 5 à 8).

B.
Par courrier du 7 août 2012, l'autorité inférieure communiqua à la recourante que le délai pour la remise de la déclaration n'avait pas été respecté et que la procédure de déclaration n'entrait dès lors plus en matière. Elle invita en conséquence cette dernière à verser le montant d'impôt anticipé de Fr. 19'950'000.--, étant précisé qu'un éventuel remboursement suivrait la voie ordinaire, et rappela qu'un intérêt moratoire de 5 % l'an était dû, sans sommation, sur les montants d'impôt échus (cf. pièce recourante n° 9). Par courrier daté du 2 août 2012, la recourante contesta le refus de lui accorder la procédure de déclaration et les prétentions de l'autorité inférieure. Elle procéda néanmoins en date du 7 août 2012 au paiement, sous réserve, du montant d'impôt réclamé, afin de faire cesser le cours d'éventuels intérêts moratoires (cf. pièce recourante n° 10). Par décision du 13 novembre 2012, l'autorité inférieure confirma le refus d'octroyer la procédure de déclaration pour les dividendes en cause, ainsi que le montant de la créance fiscale. Elle réclama en outre le versement d'un intérêt moratoire, calculé au taux de 5 % l'an, d'un montant de Fr. 1'806'583.35 (cf. pièce recourante n° 15). La recourante contesta cette décision par réclamation du 14 décembre 2012 (cf. pièce

recourante n° 16), rejetée par décision de l'autorité inférieure du 18 février 2014 (cf. pièce recourante n° 1).

C.
Par mémoire du 21 mars 2014, la recourante a déféré au Tribunal administratif fédéral la décision sur réclamation de l'autorité inférieure, concluant principalement à son annulation, en disant que la procédure de déclaration est applicable et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. Subsidiairement, la recourante conclut à ce qu'indépendamment de l'application de la procédure de déclaration, la décision entreprise soit annulée et à ce qu'il soit dit qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. Si un intérêt moratoire devait être considéré comme dû, la recourante conclut encore plus subsidiairement à ce qu'il soit calculé au moyen d'un taux inférieur à celui appliqué et sur la base de la durée usuelle requise pour le remboursement de l'impôt, soit au maximum une durée de deux mois (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). La procédure devant le Tribunal administratif fédéral a été suspendue jusqu'à droit connu dans la cause A-1438/2014 par décision incidente du 2 avril 2014 (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 2), puis reprise – à la suite du prononcé de l'arrêt A-1438/2014 du 17 août 2015 – par ordonnance du 28 août 2015 (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 5). Par réponse du 14 septembre 2015, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 7).

En tant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le tribunal de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 al. 2 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF *a contrario* et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposé le 21 mars 2014 par la société destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est intervenu dans le délai légal de trente jours suivant la notification – le 19 février 2014 (cf. pièce recourante n° 17) – de la décision entreprise (cf. art. 50 al. 1 et art. 20 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

1.2

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

1.2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Les art. 12 ss PA ne sont toutefois pas applicables en cette matière (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit en effet être réservée, "dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins" (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, *in* : Feuille fédérale [FF] 1965 II 1383 ss, 1397; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4740/2012 du 13 février 2014 consid. 1.2.1).

1.2.3 La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 39 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21]), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit exclue (cf. consid. 1.2.2 ci-avant), ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en

procédure de recours contentieuse. En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3 et A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

1.3 Lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; MOOR/ POLTIER, op. cit., p. 299 s.; THIERRY TANQUEREL; Manuel de droit administratif, Genève 2010, n. marg. 1563).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 et 1202/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.4).

2.

2.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale), à partir du principe de l'équivalence des trois langues officielles (cf. art. 14 al. 1 *i.f.* de la loi sur les publications officielles du 18 juin 2004 [LPubl, RS 170.512]; ATF 134 V 1 consid. 6.1). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du

but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, celles-ci n'étant soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 140 II 80 consid. 2.5.3 et 139 IV 270 consid. 2.2; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 2.4.1 et A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 2.4.1).

2.2 L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminé de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution (cf. ATF 139 I 157 consid. 5.2, 139 II 404 consid. 4.2 et 131 II 562 consid. 3.5; arrêts du Tribunal administratif A-1438/2014 précité consid. 2.2, A-1405/2014 précité consid. 2.4.3 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 3.2).

2.3

2.3.1 En règle générale, les délais prévus par la loi sont péremptoires, dont l'inobservation entraîne la perte d'un droit matériel ou procédural et qui ne peuvent être modifiés, interrompus ou prolongés par les autorités administratives et judiciaires. A l'opposé, les délais fixés par un acte de rang normatif inférieur, comme une ordonnance, sont en principe de simples délais d'ordre, dont le dépassement n'entraîne pas de conséquences juridiques directes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1 et 3.6.2; cf. également ATF 108 Ia 165 consid. 2b). Si pour des motifs liés à la sécurité du droit et compte tenu des conséquences de leur inobservation, les délais de péremption doivent en principe figurer dans une loi au sens formel (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit.,

n. marg. 2.136 ss; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss; BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN/FABIA BOCHSLER, *in* : VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, *in* : Waldmann/Weissenberger [édit.], 2009, [ci-après cité: Praxiskommentar VwVG], n° 4 *ad* art. 22; ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, *in* : Pratique judiciaire actuelle [PJA] 1995 p. 56), il n'est toutefois pas exclu que de tels délais soient fixés par voie d'ordonnance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 2.4.2, A-6777/2013 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1).

2.3.2 Déterminer la nature d'un délai légal est affaire d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 103 s.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss; MAITRE/ THALMANN/BOCHSLER, op. cit., n° 3 *ad* art. 22; GADOLA, op. cit., p. 56). Il y a notamment lieu d'analyser la disposition qui le prévoit, les termes et formules qu'elle utilise, ainsi que les effets qu'elle attache à l'inobservation du délai (cf. ATF 113 V 68 consid. 1b; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 663). En outre, la finalité du délai doit être prise en compte : la péremption est à sa place lorsque non seulement des raisons de sécurité juridique, mais aussi des considérations de technique administrative impliquent que des rapports de droit soient définitivement stabilisés après un certain temps (cf. ATF 125 V 262 consid. 5a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1).

2.4 On parle de "pratique" pour désigner la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit. Elles ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (cf. PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I, Berne 2012, n° 2.1.3.3 p. 89).

2.4.1 Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (cf. à cet égard ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., vol. I, n° 2.1.3.2 p. 86), un changement de pratique doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de

l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une mauvaise application du droit peut également motiver un tel changement. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. De plus, les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 132 II 770 consid. 4 et 126 V 36 consid. 5a; ATAF 2011/22 consid. 4 et 2008/31 consid. 9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 513).

Lorsque ces conditions sont remplies et pour autant que la nouvelle pratique s'applique de façon générale à tous le cas non encore traités au moment de son adoption, un changement de pratique ne contrevient ni à la sécurité du droit, ni à l'égalité de traitement et ce, bien qu'il en résulte inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa; arrêts du Tribunal fédéral 9C_283/2010 du 17 décembre 2010 consid. 4.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.5).

2.4.2 Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à son application immédiate (cf. BETTINA BÄRTSCHI, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, *in* : Steuerrecht 2008: Best of zsis, Beusch/ISIS [édit.], Zurich 2008, p. 106 ss). Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée. Il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 et 132 II 153 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2007 du 21 décembre 2007 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.4). En règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait en revanche fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (cf. ATF 132 21 consid. 8.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.2 et A-1405/2014 précité consid. 2.5.2).

2.4.3 Un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés. En outre, le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et 135 I 65 consid. 5.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1). Enfin, il n'y a pas de changement de pratique au sens du droit administratif lorsque l'autorité fonde son nouveau point de vue sur une décision rendue par une autorité de recours, ni lorsque des précisions sont apportées concernant une question juridique qui n'avait pas encore été tranchée par la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 2.4.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.3 et les références citées).

3.

3.1

3.1.1 Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Les dividendes, en particulier, font partie des revenus soumis à l'impôt (cf. art. 20 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. A LIA).

Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt, soit la personne qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois pas d'obligations (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.1 et A-6170/2010 du 19 mars 2012

consid. 5.1.1 s.; THOMAS JAUSSI, *in* : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 6 *ad* art. 10).

3.1.2 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 et 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.2 et A-1405/2014 précité consid. 3.1.2). Par contre, à l'égard des bénéficiaires (des prestations imposables) domiciliés à l'étranger, l'impôt poursuit directement des buts fiscaux, même si une convention en vue d'éviter la double imposition (CDI) ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.2 et A-6777/2013 précité consid. 3.1.2; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, VStG-Kommentar, n° 71 *ad* "Vorbemerkungen").

3.2

3.2.1 Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). L'échéance de la prestation imposable se détermine en principe d'après les règles du droit civil (cf. W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1re partie, Bâle 1971, n° 2.2 *ad* art. 12 al. 1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.2; cf. également art. 21 al 3 OIA).

La créance fiscale est une obligation *ex lege*. Dès lors que l'état de fait visé par le législateur est réalisé, la créance d'impôt prend naissance, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation – de même que la décision rendue par l'AFC lorsque la créance est contestée – n'a donc pas un effet constitutif, mais déclaratif. Elle n'est en d'autres termes pas une condition de l'existence de la créance d'impôt anticipé (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 7.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.2; MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 12; PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, 6e éd., p. 308; PFUND, op. cit., n° 2.1 *ad* art. 12 al. 1; cf. également ATF 107 Ib 376 consid. 3).

Sur la base de la technique générale de perception de l'impôt, la notion de créance fiscale de l'art. 12 al. 1 LIA doit être comprise au sens de créance liquide (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.2.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.2; PFUND, op. cit., n° 5 *ad* "VStG Einl."; cf. ég. HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenös-sischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [ci-après-cité : Verrechnungssteuer 2013], Teil II, n. marg. 774; d'un autre avis, cf. RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren [ci-après cité : Fallstricke], *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 80 469 ss, p. 505). En outre, l'existence et le contenu de la créance fiscale étant fixés par la loi, cette dernière est en principe irrévocable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité consid. 6.4 et 2C_116/2010 précité consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.2.1).

3.2.2 Selon l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 12 LIA) sur les (autres [cf. art. 16 al. 1 let. a]) revenus de capitaux mobiliers. L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance d'impôt soit acquittée (cf. PFUND, op. cit., n° 1.1 *ad* art. 16; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.4).

3.2.3 Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212]). L'intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale (cf. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [ci-après cité : Untergang], p. 72). Il ne revêt pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable, de même que lorsque celui-ci n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou en l'absence de taxation définitive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.5; BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 22 *ad* art. 16).

La règle selon laquelle un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable de l'AFC si le contribuable ne respecte pas le délai d'échéance légale a été introduite par le législateur et est entré en vigueur le 1er janvier 1998, notamment pour prendre en considération que le système de l'impôt

anticipé fait partie des impôts que le contribuable doit déclarer et verser spontanément (cf. Message concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, *in* : FF 1997 II 1092; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.5; cf. également consid. 3.2.4 ci-après).

3.2.4 En matière d'impôt anticipé, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, consacré à l'art. 38 LIA. Selon le premier alinéa de cette disposition, le contribuable est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans y être invité. En outre, conformément à l'art. 38 al. 2 LIA, le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt, remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (art. 19 et 20 LIA [cf. consid. 3.4 ci-après]). Il est seul responsable d'établir le relevé sur formule officielle et de verser le montant d'impôt anticipé dû ou procéder à la déclaration de la prestation imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.3.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également consid. 3.3.2 ci-après). Le débiteur d'un dividende a ainsi trente jours à compter de l'échéance de la prestation imposable pour accomplir ses obligations fiscales. Passé ce délai, l'impôt anticipé échoit et des intérêts moratoires sont dus (art. 12 al. 1 en relation avec l'art. 16 al. 1 [let. c] et 2 LIA; cf. également art. 21 al. 1 et 2 OIA [cf. consid. 3.3 ci-après]).

3.3

3.3.1 Selon l'art. 21 al. 1 OIA, toute société anonyme suisse est tenue de remettre spontanément à l'AFC, dans les 30 jours après l'approbation du compte annuel, le rapport de gestion ou une copie signée du compte annuel (bilan et compte de pertes et profits), ainsi qu'un état sur formule officielle contenant les indications prescrites, dès lors que les conditions visées aux let. a à e (en vigueur depuis le 1er janvier 2009 [cf. RO 2008 5073]) de cette disposition sont réalisées. Dans les autres cas, la société doit remettre les documents sur demande de l'autorité (art. 21 al. 1bis OIA, en vigueur depuis le 1er janvier 2009 [cf. RO 2008 5073]). Si le compte annuel n'est pas approuvé dans les six mois après la fin d'un exercice, la société est tenue d'indiquer à l'AFC, avant l'expiration du septième mois, les motifs du retard et la date présumée de l'approbation des comptes (art. 21 al. 4 OIA).

L'impôt sur des rendements qui ne sont pas échus à la suite de l'approbation du compte annuel ou qui ne sont pas versés sur la base du compte annuel (dividendes intérimaires, intérêts intercalaires, actions

gratuites, excédents de liquidation, rachat de bons de jouissance, prestations appréciables en argent d'un autre genre) doit être payé spontanément à l'AFC dans les trente jours après l'échéance du rendement, sur la base d'un relevé sur formule officielle (art. 21 al. 2 OIA). Si une date d'échéance n'est pas fixée pour le rendement, le délai de trente jours commence à courir le jour où la distribution est décidée ou, en l'absence d'une décision, le jour de la distribution du rendement (art. 21 al. 3 OIA).

3.3.2 Du fait du principe de l'auto-taxation, l'autorité peut attendre du contribuable qu'il ait une connaissance particulière de ses obligations fiscales et qu'il les accomplisse correctement. Celui-ci ne peut notamment pas déduire du fait qu'aucun contrôle n'a été effectué pendant plusieurs années que l'AFC aurait admis sa manière (incorrecte ou erronée) de procéder (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 1er novembre 1979 *in* : Archives 48 429 ss consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également MARKUS KÜPFER, VSTG-Kommentar, n° 9 *ad* art. 38). Cette dernière n'a pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables. Bien plus, elle procède à des contrôles ciblés et ponctuels auprès des assujettis par sondage ou sur la base d'indices concrets (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, *in* : Archives 57 596 s.).

L'art. 40 al. 1 LIA doit aussi être compris dans ce contexte. Aux termes de cette disposition, les relevés et paiements d'impôt sont certes contrôlés par l'AFC. On ne peut cependant pas en déduire que cette dernière doive procéder à un contrôle ou un examen systématique de l'ensemble des relevés. En raison du principe de l'auto-taxation, cela n'est pas nécessaire. Cette disposition signifie uniquement que l'AFC dispose de la compétence de contrôler les relevés et paiements des assujettis et peut consulter les documents utiles à cet effet. Cela vaut en outre aussi concernant le contrôle du décompte d'impôt anticipé, ce qui ne change rien au fait que l'assujetti est seul responsable d'établir le relevé et de verser le montant d'impôt dû. La procédure demeure en outre sans influence sur l'échéance de la créance fiscale, de même que sur le point de départ de l'intérêt moratoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.2.3).

3.4 L'obligation fiscale peut être exécutée soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA). Cette seconde possibilité, qui constitue le mode général d'exécution de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les prestations d'assurances (art. 19 LIA), est exceptionnelle s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (cf. art. 20 LIA et 24 ss OIA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.1; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 20; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, § 14 n. marg. 69 ss).

Au sujet de cette procédure particulière, déjà admise sous l'empire de l'ancienne ordonnance sur la base d'une circulaire de l'AFC du 1er mars 1955 (cf. PFUND, op. cit., p. 491), il sied de rappeler qu'elle ne change rien au principe de l'assujettissement à l'impôt sur le rendement des capitaux mobiliers ou au droit au remboursement de l'impôt lui-même, mais qu'elle constitue une simplification qui confère aussi bien au contribuable qu'au destinataire de la prestation imposable un certain avantage matériel (cf. Conseil fédéral *in* : FF 1963 II 962, *ad* art. 19 du projet de loi; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.2 et A-1438/2014 précité consid. 3.3), ce qui commande qu'elle soit appliquée restrictivement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.2 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.2; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 5 *ad* art. 20).

La déclaration de la prestation imposable intervient ainsi en lieu et place du versement de l'impôt (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536]; BEUSCH, Untergang, p. 175). Elle ne se substitue pas à l'exécution de l'obligation fiscale, comme en cas de non-perception, mais remplace le paiement de l'impôt anticipé (art. 1 al. 1 LIA; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.1; BEUSCH, Untergang, p. 177).

3.5

3.5.1 Selon l'art. 20 LIA, le contribuable pourra être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable lorsque le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes. S'agissant du droit interne, les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'ordonnance (art. 20 LIA *i.f.*, qui renvoie aux art. 24 ss OIA; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid.2.2

et 2C_756/2010 précité consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.1; pour la période antérieure à l'adoption des art. 24 ss OIA, cf. ATF 115 Ib 274 consid. 20a).

Faisant usage de la compétence conférée par le législateur, le Conseil fédéral a fixé les cas d'application de la procédure de déclaration de manière exhaustive (cf. ATF 110 Ib 319 consid. 4 et 94 I 472 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3945/2011 précité consid. 3.2.3; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 15 *ad* art. 20). Malgré la formulation potestative des art. 20 LIA et 24 al. 1 OIA, le choix n'est pas laissé à la discrétion de l'autorité fiscale. Dans la mesure où les conditions de l'art. 24 al. 2 OIA sont réalisées, le contribuable dispose d'un véritable droit à la procédure de déclaration (cf. ATF 115 Ib 74 consid. 20b et 110 Ib 319 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.1; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 19 *ad* art. 20; DANIEL SCHÄR, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, *in* : L'expert comptable suisse [ci-après: ECS] 2012 p. 171 ss; PFUND, op. cit., n° 6 *ad* art. 20; MATTEOTTI, Fallstricke, p. 469 ss).

3.5.2 Selon l'art. 24 al. 2 OIA, la procédure de déclaration ne peut être admise que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance et si leur nombre ne dépasse pas vingt. Si l'on excepte cette dernière condition, qui est liée à des exigences administratives et pratiques, la première des conditions citées a une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé, à savoir notamment garantir les impôts cantonaux et communaux et empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (cf. consid. 3.1.2 ci-avant; ATF 125 II 349 consid. 4 et 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 précité consid. 5.1.6 et A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 60 ss *ad* art. 20; PFUND, op. cit., n° 11.1 et 12 *ad* art. 20; cf. ég. art. 26a al. 3 OIA).

Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC – de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours – n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle

le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier le droit au remboursement de l'impôt du bénéficiaire de la prestation ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société qui verse le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (cf. consid. 3.1.1 ci-avant). Partant, elle seule est partie à la procédure de prélèvement de l'impôt, à l'exclusion du bénéficiaire du dividende. Celui-ci n'a dès lors aucun droit ni obligation dans la procédure de prélèvement et il ne peut donc être statué de manière définitive dans ce cadre sur son droit au remboursement.

La procédure de déclaration doit être refusée lorsque, à l'issue d'un examen sommaire, un doute subsiste sur le droit au remboursement du bénéficiaire. Cette incertitude ne doit pas être levée dans la procédure de prélèvement, mais elle doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En d'autres termes, si, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, cette question doit rester ouverte au stade du prélèvement de l'impôt anticipé. Elle fera ensuite l'objet de la procédure de remboursement. L'autorité ne préjuge ainsi pas de la question du droit au remboursement (cf. art. 21 ss LIA et art. 51 ss OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 2.2 et 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.3 et A-6777/2013 précité consid. 3.3.3; BAUMGARTNER/ BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 61 s. *ad* art. 20).

3.5.3 Conformément à l'art. 24 al. 1 let. a OIA, la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, notamment lorsque l'impôt réclamé à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres concerne une prestation échue au cours des années précédentes. Par années précédentes au sens de cette disposition, il faut entendre les années civiles qui précèdent celle durant laquelle la procédure de contrôle s'est terminée. Lorsque la prestation imposable est échue au cours de l'une de ces années, le bénéficiaire de cette prestation peut immédiatement réclamer le remboursement de l'impôt anticipé prélevé. Dès lors que le moment auquel le débiteur paie et transfère l'impôt correspond à celui auquel le bénéficiaire réclame ce montant en retour, et pour autant que les autres conditions de l'art. 24 al. 1 let. a et al. 2 OIA soient remplies, ce processus en deux

étapes (prélèvement puis remboursement de l'impôt), visant à garantir que la prestation soit bien déclarée (cf. consid. 3.1.2 ci-avant), ne se justifie plus (cf. MAX KRAMER, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, *in* : Archives 54 337 s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3).

L'art. 24 al. 1 let. a OIA prévoit au surplus que les prestations soumises à l'impôt anticipé doivent être découvertes subséquemment, à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3). Il faut comprendre cette condition de la manière suivante. Il ne suffit pas que l'AFC, qui procède au contrôle, s'aperçoive de l'existence de prestations appréciables en argent qui devraient être soumises à l'impôt anticipé. La circonstance doit être nouvelle du point de vue de la société dont elles émanent. Par conséquent, si un assujetti sait que telle ou telle prestation appréciable en argent est soumise à l'impôt anticipé, la procédure de déclaration ne saurait s'appliquer; il n'y a alors ni rigueur manifeste ni complications inutiles au sens de l'art. 20 LIA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3).

3.5.4 La société de capitaux au sens de l'art. 24 al. 1 LIA qui détient directement au moins 20 % du capital d'une société de capitaux ou d'une société coopérative peut, au moyen d'un formulaire officiel, ordonner à cette société de lui verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé (art. 26a al. 1 OIA, dans sa teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2009). De son côté, la société assujettie à l'impôt complète la demande et l'envoie spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes avec le formulaire officiel à joindre au compte annuel; l'art. 21 OIA est applicable (art. 26a al. 2 OIA).

L'art. 26a OIA a été édicté du fait que l'art. 24 OIA n'est – selon la jurisprudence – pas applicable aux sociétés dites holdings, c'est-à-dire de participations financières (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5; Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3, n° 2 *ad* art. 24 OIA; cf. également décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution [CRC] 2003-18 du 7 juin 2004 *in* : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.164 consid. 2d/bb et 2d/cc). L'on ne saurait par conséquent étendre l'application de cette dernière disposition aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA étant

en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.5 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5; BAUMGARTNER/ BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 24 *ad* art. 20).

A la différence de ce qui vaut concernant les versements de dividendes au sein d'un groupe de sociétés internationales (cf. consid. 3.6.2 ci-après), une autorisation préalable de la procédure de déclaration n'est pas requise en matière purement interne (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.6 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.6; MATTEOTTI, Fallstricke, p. 473). Ce n'est qu'à réception de la déclaration concernant le versement d'un dividende au sein d'un groupe suisse de sociétés que l'AFC contrôle l'admissibilité de la procédure en question. Le fait que celle-ci soit soumise à la condition – préalable – qu'une demande soit déposée ne signifie ainsi pas que l'assujetti puisse de sa propre initiative substituer la déclaration de la prestation imposable au paiement de l'impôt (cf. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, n° 75 s. *ad* art. 20). Inversement, celui-ci demeure libre de renoncer au bénéfice de cette procédure et d'exécuter son obligation fiscale par le paiement – en espèces – de la créance d'impôt (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.2.6 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.6).

3.5.5 Ainsi qu'exposé, le paiement de l'impôt anticipé est la règle pour les revenus de capitaux mobiliers et la procédure de déclaration l'exception (cf. consid. 3.4.1 ci-avant; BEUSCH, Untergang, p. 180). Ces deux modes d'exécution sont réglées dans le titre "B. Obligation fiscale" de la loi. Celle-ci précise en outre la procédure de déclaration à son sous-titre "IV. Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt" (art. 19 s. LIA). Celui-ci ne contient pas de dispositions d'application générale, en particulier concernant la naissance et la prescription de la créance d'impôt anticipé. Ces questions sont en effet traitées dans le sous-titre "III. Paiement de l'impôt", dont les normes traitent de différents aspects de la créance fiscale, de sa naissance jusqu'à son exécution. Il résulte ainsi de la systématique de la loi et du contenu réglementaire de ces dispositions que les art. 12 à 18 LIA sont en principe également applicables dans le cadre de la procédure de déclaration de l'art. 20 LIA. Il découle toutefois de la nature même de cette procédure que certaines dispositions du sous-titre III de la loi ("Paiement de l'impôt"), telle l'obligation de transfert prévue à l'art. 14 LIA, n'ont dans ce cadre pas de portée effective.

Tel n'est cependant pas le cas s'agissant de l'échéance de l'impôt réglée à l'art. 16 LIA, ainsi que des intérêts moratoires qui en découlent. En d'autres termes, l'art. 16 vaut également s'agissant des prestations imposables pour lesquelles la créance d'impôt anticipée est en règle générale exécutée par le biais de la procédure de déclaration (cf. arrêts du Tribunal fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.2.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.3; BEUSCH, VSTG-Kommentar, n° 6 *ad* art. 16; HANS PETER HOCHREUTENER, Verrechnungssteuer 2013, Teil II, n. marg. 835). L'échéance de l'impôt anticipé ne joue en revanche aucun rôle lorsque la créance fiscale est exécutée – et éteinte – avant celle-ci, que ce soit par le paiement de l'impôt ou par la déclaration de la prestation imposable. Aussi, lorsque les dividendes versés au sein d'un groupe de sociétés sont déclarés dans le délai de trente jours suivant leur échéance et la naissance simultanée de la créance fiscale (art. 12 al. 1 LIA) – et pour autant que les autres conditions soient réalisées –, celle-ci n'échoit simplement pas. Les mêmes considérations d'ordre systématique valent également en relation avec le prélèvement d'un intérêt moratoire sur la base de l'art. 16 al. 2 LIA, dont il ne peut être question que pour autant que la créance fiscale soit échue (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1405/2014 précité consid. 3.4.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.3).

3.6 Dans les rapports internationaux, c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire de la prestation est résident d'un Etat étranger, le droit au remboursement n'est réglé ni par la loi, ni par l'ordonnance, mais par la CDI ou l'accord international applicable. Par conséquent, un droit au remboursement prévu par le droit international ne permet pas de mettre en œuvre la procédure de déclaration prévue par l'OIA (cf. consid. 3.5.2 ci-avant; arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.1 et A-6777/2013 précité consid. 3.3.1). C'est l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (ci-après: ordonnance sur le dégrèvement; RS 672.203), entrée en vigueur le 1er janvier 2005 (cf. art. 9 de l'ordonnance sur le dégrèvement), qui constitue la base réglementaire pour admettre la procédure de déclaration (cf. art. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Les cas où cette procédure découlerait directement du traité applicable sont naturellement réservés.

3.6.1 En adoptant cette ordonnance, le Conseil fédéral s'est basé sur les art. 1 et 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1er février 2013 loi fédérale; cf. ch. 5 de l'annexe à la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale [RO 2013 231]) du 22 juin 1951

concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après: l'arrêté fédéral du 22 juin 1951; RS 672.2), qui l'autorisent à régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux, lorsque ledit remboursement est prévu par une convention internationale (cf. également à ce sujet HANS PETER HOCHREUTENER, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, *in* : L'expert comptable suisse [ci-après : ECS] 2011 77).

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

3.6.2 Sur la base de la compétence qui lui a été déléguée, le Conseil fédéral a arrêté une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA, par laquelle le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes, prévu par une convention de double imposition ou par un autre traité international, est opéré à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Selon l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut ainsi autoriser la société suisse qui en fait la demande à appliquer directement le dégrèvement – de l'impôt anticipé sur les dividendes versés à une société étrangère – prévu dans les cas de participations importantes par la CDI ou le traité international applicable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.2.2 et A-6777/2013 précité consid. 3.3.2.2). D'après l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement, la demande de procédure de déclaration doit être déposée au moyen de la formule officielle avant l'échéance des dividendes. C'est le formulaire n° 823C qui doit être utilisé à cet effet (cf. Directives du 15 juillet 2005 relatives à la suppression de l'impôt anticipé

suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne [ci-après: Directives AFisE de l'AFC], ch. 12a).

L'AFC vérifie si la société étrangère a droit au dégrèvement de l'impôt conformément à la CDI ou au traité international applicable (art. 3 al. 3 de de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'autorisation, délivrée par écrit, est valable trois ans (art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Lorsqu'elle dispose d'une autorisation, la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, dans les 30 jours, le paiement des dividendes au moyen de la formule 108; celle-ci est remise avec la déclaration officielle (art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'art. 5 al. 2 précise que cela vaut également si l'autorisation n'a pas encore été accordée ou si la demande d'autorisation n'a pas pu être déposée à temps pour de justes motifs. Dans ce dernier cas, la demande doit être déposée ultérieurement avec la formule 108. Si la vérification selon l'art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement révèle que la procédure de déclaration a été utilisée abusivement, l'impôt anticipé et, le cas échéant, les intérêts moratoires sont perçus après coup.

3.6.3 A l'instar de ce qui vaut en matière interne (cf. consid. 3.5.2 ci-avant), la procédure de déclaration n'est admise dans les rapports internationaux que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, prévu par la CDI ou l'accord international applicable (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.3 et A-6777/2013 précité consid. 3.3.3; cf. également Directives AFisE de l'AFC, ch. 12b).

3.6.4 Pour que la mise en œuvre de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux soit envisageable, il faut qu'une CDI ou un autre traité international prévoie le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement).

3.6.4.1 L'art. 15 par. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne (CE) prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (AFisE; RS 0.641.926.81), entré en vigueur le 1er juillet 2005 (cf. art. 17 al. 2 AFisE), instaure un tel dégrèvement. Il stipule que les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'Etat de la source :

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

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

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

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

3.6.4.2 La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas du 12 novembre 1951 en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune (aCDI-NL; RO 1952 179; FF 1951 III 812 ss), modifiée et complétée par la Convention additionnelle du 22 juin 1966 (RO 1966 1687; FF 1966 I 1361 ss), prévoit également un dégrèvement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers que l'un des deux Etats perçoit par voie de retenue à la source. La société de capitaux bénéficiaire de ces revenus domiciliée dans l'autre Etat peut, dans un délai de deux ans, demander le remboursement du montant total de l'impôt lorsqu'elle détient au moins 25 % du capital social de la société qui paie les dividendes, à condition que la relation entre les deux sociétés n'ait pas été établie ou ne soit pas maintenue principalement afin de bénéficier de ce remboursement total (art. 9 par. 2 let. a aCDI-NL).

L'art. 1 al. 2 let. a de l'arrêté du Conseil fédéral du 28 mars 1952 concernant l'exécution de la aCDI-NL (ci-après : l'arrêté d'exécution de la aCDI-NL; RS 672.963.61) prévoit ainsi que le droit au remboursement de l'impôt anticipé suisse qui appartient au bénéficiaire du rendement domicilié aux Pays-Bas s'élève au montant total de l'impôt anticipé sur les dividendes lorsque le bénéficiaire est une société de capitaux qui détient au moins 25 % du capital social de la société (suisse) qui paie les dividendes, à condition que la relation entre les deux sociétés n'ait pas été établie ou ne soit pas maintenue principalement afin de bénéficier de ce remboursement total.

4.

En l'espèce, il s'agit de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure réclame le paiement du montant de Fr. 1'806'583.35 à titre

d'intérêts moratoires sur le montant d'impôt anticipé de Fr. 19'950'000.--, dont le paiement est intervenu en date du 7 août 2012, en relation avec les versements de dividendes litigieux opérés en faveur des sociétés B._____ et C._____ A cette fin, il s'agit dans un premier temps d'examiner si la recourante pouvait, ou non, prétendre au bénéfice de la procédure de déclaration s'agissant des versements en question. Dans la négative, il s'agira ensuite de se prononcer sur le bien-fondé des intérêts moratoires réclamés par l'autorité inférieure.

La condition de la détention par la société B._____ d'au moins 20 % (cf. consid. 3.5.4 ci-avant), respectivement de la détention par la société C._____ d'au moins 25 % (cf. consid. 3.6.4.1 et 3.6.4.2 ci-avant) du capital de la recourante n'est pas litigieux. Il en va de même du droit au remboursement de ces deux sociétés, destinataires des dividendes, auxquelles l'impôt a été remboursé le jour même de son versement, le 7 août 2012. Il est de plus également établi qu'en date du 27 avril 2009, la recourante a obtenu l'autorisation générale – valable jusqu'au 6 avril 2012 – de verser les dividendes pour les actions sur lesquelles la société C._____ avait le droit de jouissance sans en déduire l'impôt anticipé et d'exécuter son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable. Il n'y a donc pas lieu d'examiner ces éléments plus avant (cf. consid. 1.2.3 ci-avant).

La recourante ne conteste en outre pas que les dividendes en cause ont été déclarés tardivement, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Arguant en substance du fait que ces délais sont fixés, non pas par la loi, mais par ordonnances, et qu'aucun élément d'interprétation ne permet en outre de conclure à l'existence de délais péremptoires, ce qu'aucun impératif lié à la sécurité du droit ne justifie par ailleurs, la recourante considère qu'ils représentent de simples délais d'ordre, de sorte que la procédure de déclaration demeurait applicable et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû (cf. mémoire de recours, ch. IV.B, Partie I ch. 1 p. 7 ss et Partie II ch. 2 p. 37 ss). La recourante fait en outre valoir que l'art. 15 AFisE n'est pas compatible avec la procédure de remboursement – à toute le moins lorsqu'à raison de la délivrance d'une autorisation de dégrever l'impôt, le droit au remboursement du bénéficiaire ne fait aucun doute (cf. mémoire de recours, ch. IV.B, Partie II ch. 1 p. 27 ss).

Partant, de manière concrète, il appartient au tribunal de céans de déterminer, dans un premier temps, la nature du délai de l'art. 26a al. 2

OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ainsi que les conséquences attachées à l'inobservation de ces délais, afin d'en tirer les conclusions qui s'imposent dans le cadre de la présente espèce (consid. 5 ci-après). Le cas échéant, il conviendra ensuite de se prononcer sur les arguments de la recourante (consid. 6 ci-après).

5.

5.1 Dans deux arrêts récents, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé en faveur du caractère péremptoire du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA (arrêts A-1405/2014 du 31 juillet 2015 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015). Il a à ces occasions notamment retenu qu'au vu du large pouvoir d'appréciation concédé à l'autorité délégataire par l'art. 20 al. 1 LIA (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.1), du fait que la procédure de déclaration doit être appliquée restrictivement (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.2 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.2; cf. également consid. 3.4 ci-avant) et non d'office, mais sur demande (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.3 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.3; cf. également consid. 3.2.4 ci-avant), le Conseil fédéral était autorisé à prévoir un délai de 30 jours – qui ne devait pas nécessairement figurer dans une loi au sens formel – pour procéder à la déclaration de la prestation imposable (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.3.4 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.4).

Concernant la nature concrète du délai de l'art. 26a al. 2 OIA, le Tribunal administratif fédéral a considéré – compte tenu notamment du but de garantie de l'impôt anticipé (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.1; cf. également consid. 3.1.2 ci-avant) et de considérations systématiques et téléologiques (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.2.4.2 et 4.2.5 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.2 et 5.3.6; cf. également consid. 3.2 et 3.5.5 ci-avant) – qu'il s'agit d'un délai de péremption (cf. arrêts A-1405/2014 précité consid. 4.3 et A-1878/2014 précité consid. 5.3.5).

5.2

5.2.1 Concernant le délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, le Tribunal fédéral a considéré – à la suite du Tribunal administratif fédéral (arrêt A-633/2010 du 25 août 2010 [cf. consid. 5, en particulier consid. 5.1.4]) – qu'il avait un caractère péremptoire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011). Dans l'exposé des

motifs de sa décision, le Tribunal fédéral a notamment retenu que pour l'essentiel, la réglementation de la procédure de déclaration arrêtée par le Conseil fédéral en matière internationale correspondait à celle arrêtée en matière interne à l'art. 26a OIA ("Die Regelung des Meldeverfahrens gemäss Steuerentlastungsverordnung […] entspricht im Übrigen der [inländischen] Regelung für Dividenden im Konzernverhältnis in Art. 26a VStV" [arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4]).

Dans son arrêt du 18 octobre 2012 publié aux ATF 138 II 536, le Tribunal fédéral a confirmé le caractère péremptoire du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 consid. 3.3.2). A cette occasion, il a notamment exprimé qu'une telle conclusion s'imposait au regard de la jurisprudence relative aux dispositions qui règlent la procédure de déclaration en droit interne, selon laquelle la perte du droit au remboursement sanctionnant les personnes physiques qui n'indiquent pas aux autorités fiscales les revenus grevés de l'impôt anticipé (cf. art. 23 LIA) entraîne également, pour les contribuables concernés, la péremption du droit à la procédure de déclaration (avec renvoi à l'ATF 110 Ib 319 consid. 6a). Cette règle ne concerne certes que les personnes physiques (cf. titre marginal avant l'art. 22 LIA); le Tribunal fédéral a néanmoins tenu compte du fait que le droit au remboursement et, par voie de conséquence, le droit d'obtenir la procédure de déclaration des personnes morales était soumis à l'obligation – comparable – de comptabiliser les revenus grevés de l'impôt (cf. ATF 138 II 536 consid. 6).

5.2.2 Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal administratif fédéral a de nouveau affirmé le caractère péremptoire du délai de 30 jours l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 et A-6777/2013 précités).

5.2.2.1 Dans son arrêt A-6667/2013 du 9 juillet 2015, le Tribunal administratif fédéral a notamment considéré que l'art. 15 AFisE, en dépit de sa formulation ("ne sont pas imposés" ; cf. consid. 3.6.4.1 ci-avant), n'excluait pas que l'impôt anticipé soit perçu auprès du débiteur (suisse) de la prestation imposable, puis remboursé au destinataire (étranger) de la prestation, la procédure de remboursement étant en soi compatible avec cette disposition. Une telle procédure a même été jugée nécessaire dans un système où la société débitrice du paiement de l'impôt ne se confond pas avec la société – qui supporte effectivement la charge fiscale (cf. consid. 3.1.1 ci-avant) – titulaire du droit au remboursement, puisqu'elle constitue le seul moyen, pour cette dernière, de récupérer

l'impôt acquitté, par exemple lorsque la société contribuable ne sollicite pas la procédure de déclaration ou n'en fait pas usage (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1, en particulier consid. 7.1.5; cf. également consid. 3.4.3 ci-avant).

Il a de plus été exposé que la marge d'appréciation concédée au Conseil fédéral par la délégation législative des art. 1 et 2 al. 1 let. b de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 (cf. consid. 3.4.1 ci-avant) autorisait au besoin ce dernier à soumettre le droit à la procédure de déclaration à un délai de péremption (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 5, avec références à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4, ainsi qu'à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4). Il a en outre été considéré que cela se justifiait concrètement par des considérations de technique fiscale et des motifs liés à la sécurité juridique, ainsi qu'au vu du but de garantie de l'impôt anticipé, et était au surplus cohérent avec le principe de l'auto-taxation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6, en particulier consid. 6.2 à 6.4; cf. également consid. 3.1.2, 3.2, 3.4 *i.f.* et 3.5.5 ci-avant).

Il a encore été observé que le fait que, dans le cadre de l'ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration soit soumise à autorisation préalable – et que la société débitrice des dividendes dispose d'une telle autorisation – ne conduisait pas à une autre conclusion (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.5). Enfin, le Tribunal administratif fédéral a estimé que la fixation d'un délai de péremption de 30 jours ne consacrait aucune rigueur ni aucun formalisme excessifs et était au surplus conforme aux principes constitutionnels régissant l'activité administrative, notamment ceux de la proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.7).

5.2.2.2 Dans son arrêt A-1438/2014 du 17 août 2015, le Tribunal administratif fédéral a en outre eu l'occasion de confirmer son point de vue (cf. en particulier consid. 4.2.3).

5.3 L'autorité de céans ne voit aucune raison de s'écarter de la jurisprudence susmentionnée dans le cas d'espèce. Il s'ensuit que le délai de déclaration de 30 jours prévu par l'art. 26a OIA, respectivement par l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, constitue un véritable délai de péremption, dont l'inobservation entraîne la perte définitive du droit à la procédure de déclaration.

Contrairement à ce que soutient la recourante (cf. mémoires de recours, ch. IV.B., Partie I ch. 3 p. 17 ss et Partie II ch. 4 p. 47 ss), une autre solution ne peut être déduite de l'art. 24 al. 1 let. a OIA. L'application de cette disposition suppose en effet que les prestations soumises à l'impôt anticipé soient découvertes subséquemment et ce, également du point de vue de la société dont elles émanent (cf. consid. 3.5.3 ci-avant). Cette disposition n'a donc pas vocation à s'appliquer lorsque, comme en l'occurrence, le dividende a été décidé à l'occasion d'une assemblée générale (cf. let. B ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 4.2.3 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.1). Au surplus, il sied de rappeler que l'art. 26a OIA a été édicté du fait que l'art. 24 OIA n'est – selon la jurisprudence – pas applicable aux sociétés dites holdings, c'est-à-dire de participations financières. Partant, l'application de cette disposition ne saurait quoi qu'il en soit être étendue aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA, respectivement l'ordonnance sur le dégrèvement, étant en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (cf. consid. 3.5.4 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 4.2.3 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5).

5.4 Au vu de ce qui précède et dans la mesure où les versements de dividendes litigieux ont été déclarés tardivement à l'AFC, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours de l'art. 26a OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, c'est *a priori* à juste titre que l'autorité inférieure a considéré que le droit à la procédure de déclaration était périmé et qu'elle a en conséquence refusé d'accorder le bénéfice de cette procédure pour les versements litigieux et réclamé le paiement d'un montant d'impôt anticipé de Fr. 19'950'000.--, plus intérêts moratoires à 5 % l'an (art. 16 al. 2 LIA; cf. consid. 3.2.3 ci-avant).

6.

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

6.1 La recourante avance en substance que la pratique administrative antérieure à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 était de considérer le délai de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, comme un simple délai d'ordre. Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, l'autorité inférieure aurait adopté une approche plus stricte dans son examen du respect dudit délai. En outre, cette nouvelle approche n'aurait pas été appliquée de manière systématique, à tout le moins jusqu'en octobre 2012. Dans ces conditions et compte tenu des impératifs liés à la sécurité juridique et du principe de

la bonne foi, la nouvelle pratique ne lui serait pas opposable, compte tenu notamment de l'absence de communication préalable à ce sujet. En outre, la recourante considère qu'elle devrait en tout état de cause bénéficier de l'ancienne pratique, dès lors qu'au moment de la publication de l'arrêt 2C_756/2010 précité, le délai de déclaration de 30 jours pour les versements litigieux opérés en 2010 était déjà échu (cf. mémoire de recours, ch. IV.B., Partie I ch. 2 p. 13 ss et Partie II ch. 3 p. 43 ss).

Le grief de la recourante soulève différentes questions de fait, portant sur les points de savoir (1) si avant le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010, l'autorité inférieure a sciemment et de façon constante accordé le bénéfice de la procédure de déclaration après l'échéance du délai de 30 jours de l'art. 26a OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, et (2) si de telles déclarations tardives ont également été admises postérieurement à l'arrêt susmentionné. Dans l'affirmative, il s'agira encore de se demander (3) si l'autorité inférieure a en outre renoncé, dans ces cas, à percevoir un intérêt moratoire.

6.2 A cet égard, on observera de façon liminaire que dans l'hypothèse où serait établie l'existence d'une pratique antérieure consistant à accorder le bénéfice de la procédure de déclaration nonobstant la violation du délai prévu à cet effet et sans percevoir d'intérêts moratoires, celle-ci, en tout état de cause, ne serait pas forcément décisive en soi. C'est en effet le lieu de rappeler qu'au vu de son illégalité constatée (cf. consid. 5 ci-avant), une telle pratique devrait en principe être abandonnée aussitôt et pour toutes les procédures pendantes au profit de l'approche jugée correcte par l'autorité judiciaire (cf. consid. 2.4 ci-avant, en particulier consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.1 et A-1878/2014 précité consid. 6.3).

6.2.1 Dans certaines circonstances, l'application immédiate de la nouvelle pratique peut néanmoins se heurter au droit à la protection de la bonne foi (cf. consid. 2.4.2 ci-avant). Dans le cadre de la présente espèce, cela suppose d'une part l'existence d'une pratique antérieure, consacrée par l'AFC, consistant à considérer le délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, comme un simple délai d'ordre (cf. consid. 2.4.3 ci-avant). D'autre part, il faut que la recourante ait effectivement eu connaissance de cette pratique et que, sur la foi de celle-ci, elle ait omis de déclarer les versements litigieux dans le délai en question.

6.2.2 A titre de preuve de l'existence d'une pratique antérieure, la recourante se réfère notamment au rapport de la chambre fiduciaire du 1er mai 2013 (cf. pièce recourante n° 20; mémoire de recours, ch. IV.B., Partie I ch. 2 p. 14 et Partie II ch. 3 p. 43 s.). Sur la période allant de 2005 à 2012, celui-ci répertorie 92 cas dans lesquels le versement de dividendes au sein d'un groupe suisse (37 cas) ou international (55 cas) a été déclaré tardivement à l'AFC, sans conséquences (cf. "Beilage 1" dudit rapport). Ces chiffres doivent néanmoins être mis en relation avec le nombre de demandes de procédure de déclaration traitées chaque année par l'autorité inférieure, qui oscille entre près de 13'000 (2010) et plus de 18'000 (2013). Dans ces conditions, ce n'est que par sondage que celle-ci procède à des contrôles (cf. consid. 3.2.2 ci-avant) et il n'est donc pas impossible que des irrégularités aient pu lui échapper. Les 92 cas recensés ne représentent ainsi qu'une fraction infime de l'ensemble des procédures conduites par l'autorité inférieure sur la période couverte par le rapport de la chambre fiduciaire et ne suffisent donc pas à établir l'existence d'une pratique administrative constante (cf. consid. 2.4.3 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.2.1, A-1405/2014 précité consid. 5.4.2, A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 6.5.5).

6.2.3 Il en va de même de la prise de position du Directeur de l'AFC du 9 octobre 2013 produite en annexe au mémoire de recours (cf. pièce recourante n° 21). Adressée à la Chambre fiduciaire dans le contexte du sondage réalisé par celle-ci, cette lettre indique qu'il a été procédé à une révision des déclarations – pour les dividendes versés au sein d'un groupe – traitées au cours des mois de mai et juin 2009, soit durant la période à laquelle se rapportaient les cas signalés à l'AFC par la Chambre fiduciaire, et dans lesquelles la procédure de déclaration a été accordée en violation du délai correspondant et sans prélèvement d'un intérêt moratoire. A cet égard, le Directeur de l'AFC admet certes que durant la période considérée, la question de la tardiveté de la déclaration n'a pas été examinée et que toutes les procédures ont en conséquence été clôturées sans suite.

Contrairement à ce que semble soutenir la recourante (cf. mémoires de recours, ch. IV. B., Partie I ch. 2 p. 14 s. et Partie II ch. 3 p. 44), on ne saurait cependant en inférer l'existence d'une pratique administrative établie tendant à l'admission systématique des déclarations présentées tardivement, c'est-à-dire après l'échéance du délai de déclaration de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Il est en effet clairement exposé que

l'absence de contrôle du respect du délai de déclaration était due à une surcharge de travail temporaire, inhérente au traitement du nombre élevé de demandes d'autorisation de la procédure de déclaration – au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement – introduites en 2009. L'absence de contrôle apparaît ainsi uniquement liée au contexte particulier de surcroît de travail auquel l'autorité inférieure était confrontée durant la période révisée, ce dont il faut *a contrario* déduire qu'en dehors de celle-ci, il était en principe procédé à une stricte vérification du délai de 30 jours imparti pour procéder à la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe (suisse ou international) de sociétés.

Dans ces circonstances, on ne saurait conclure, sur la base de la courte période durant laquelle l'autorité inférieure a renoncé à contrôler le respect de ce délai, à l'existence d'une pratique administrative consistant à admettre la procédure de déclaration également pour les dividendes annoncés tardivement, c'est-à-dire après l'échéance du délai prévu à cet effet (cf. consid. 2.4.3 ci-avant). C'est en outre à bon droit que le Directeur de l'AFC a considéré que les quelques cas signalés par la Chambre fiduciaire ne constituaient pas une base suffisante pour se prévaloir d'un droit à l'égalité dans l'illégalité (cf. consid. 2.4.3 ci-avant). La recourante ne saurait enfin tirer aucun argument, s'agissant de la nature du délai de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe, de l'absence de contrôle systématique de la part de l'autorité inférieure quant au respect de ce délai. Celle-ci n'assume en effet aucune obligation en ce sens, dans le cadre d'un régime d'imposition à la source fondé sur le principe de l'auto-taxation (cf. consid. 3.2.4 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.2.3, A-1405/2014 précité consid. 5.4.4 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.3).

6.2.4 C'en en outre le lieu de rappeler que conformément à ce principe, il appartenait à la recourante de se renseigner auprès de l'AFC en cas de doute quant à la nature du délai de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. consid. 3.2.4 et 3.3.2 ci-avant). Partant, la recourante ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas expressément attiré l'attention du contribuable, dans ses formules et directives – et notamment dans sa notice S-025.116 de janvier 2001 ("Demande de remplacer le paiement de l’impôt anticipé par une déclaration pour les dividendes versés au sein d’un groupe suisse [art. 26a OIA]"), ainsi que ses circulaires n° 6 du 22 décembre 2004 ("Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes") et n° 10 du 15 juillet 2005 ("Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés

à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, basée sur l'article 15 paragraphe 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE") – sur le caractère péremptoire du délai de déclaration (cf. mémoire de recours, ch. IV.B., Partie I ch. 2 p. 15 et Partie II ch. 3 p. 44).

Cela vaut d'autant plus que qu'il ressort clairement de la lettre de l'art. 26a al. 2 OIA et de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement que la déclaration doit intervenir dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes, ainsi que du fait que cette exigence est rappelée dans la notice et les circulaires susmentionnées. On relèvera encore que l'autorisation générale de procédure de déclaration délivrée par l'AFC le 27 avril 2009 précisait clairement que les dividendes devaient être déclarés sur la formule officielle selon l'art. 21 OIA (cf. pièces recourante n° 4). Or, cette disposition prévoit également que le contribuable doit exécuter son obligation fiscale dans un délai de 30 jours suivant l'échéance de la prestation imposable (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). En tout état de cause, la recourante ne pouvait, sur la base des autorisations, formules et directives émises par l'AFC, conclure à l'existence d'une pratique selon laquelle l'inobservation du délai de déclaration de l'art. 26a OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, resterait sans conséquences sur le droit à bénéficier de la procédure de déclaration (cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.2.4, A-1405/2014 précité consid. 5.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 6.5.1).

6.2.5 Afin d'établir la pratique antérieure alléguée, la recourante requiert en outre la production du courrier adressé le 4 juin 2013 par le Ministère des finances néerlandais au Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (ci-après: SFI) au sujet du versement de dividendes au sein d'un groupe de sociétés internationales, ainsi que la réponse donnée à ce courrier (cf. mémoire de recours, ch. III p. 5 s.). Ces documents ont été produits par l'autorité inférieure dans le cadre de différentes procédures conduites devant le Tribunal administratif fédéral. Dans sa réponse du 31 octobre 2013, le chef de la section "Questions fiscales bilatérales" de l'époque, M. X._____, exprime en substance que de son point de vue et à l'instar de nombreuses CDI conclues par la Suisse, l'art. 15 AFisE n'est en soi pas incompatible avec une procédure dans laquelle l'impôt est perçu à des fins de garantie, puis remboursé dans les cas visés par cette disposition, permettant d'obtenir que les dividendes en question ne soient en définitive pas soumis à l'impôt ("*as a result not subject to a tax*"; cf. ch. II de la lettre du 31 octobre 2013, 1er et 3e §). Par ailleurs, M. X._____ convient que le changement de pratique de l'AFC concernant le délai de

déclaration des dividendes, sans avis préalable, n'était pas très élégant (cf. ch. II de la lettre du 31 octobre 2013, 2e §).

On relèvera en premier lieu à cet égard que l'autorité de céans ne saurait être lié d'une quelconque manière par les éventuelles prises de positions des autorités administratives, judiciaires ou politiques sur la question (à ce sujet, cf. notamment les initiatives parlementaires 13.471 et 13.479, le rapport sur les résultats de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 31 mars 2015, les rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national des 10 novembre 2014 et 13 avril 2015, le projet de modification de la LIA du 13 avril 2015 et la décision du Conseil national du 16 juin 2015 conforme au projet, documents consultables sur le site Internet du parlement fédéral [http://www.parlament.ch]). Il sied par ailleurs de noter que si le SFI était certes rattaché à l'AFC jusqu'au début de l'année 2010 et qu'il est désormais – et depuis l'entrée en vigueur le 1er mars 2010 de l'ordonnance sur l'organisation du Département fédéral des finances (DFF) du 17 février 2010 (RS 172.215.1; Org DFF) – compétent pour élaborer les directives destinées à l'AFC en ce qui concerne les affaires financières, fiscales et monétaires internationales (cf. art. 7 al. 2 let. e Org DFF), il ne dispose en revanche d'aucune compétence en matière purement interne et que le pouvoir de prendre les décisions particulières nécessaires à la perception de l'impôt anticipé appartient bien à l'AFC (cf. art. 1 al. 1 OIA) – tant sur le plan interne qu'international (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.2.5 et A-1405/2014 précité consid. 5.4.5).

Au demeurant, il ressort clairement des termes utilisés que M. X._____ ne s'exprimait qu'à titre personnel. Il s'agit également de tenir compte du contexte dans lequel interviennent les propos de ce dernier, à savoir dans le cadre de la réponse adressée au courrier du Ministère des Finances néerlandais du 4 juin 2013, dans lequel le changement de pratique de l'AFC concernant la nature du délai de déclaration est simplement affirmé, sans preuve à l'appui. On relèvera au surplus à ce sujet que les considérations émises par le Ministère des finances néerlandais concernant la comptabilité d'un prélèvement de l'impôt avec l'exemption prévue par l'art. 15 AFisE ne sont pas pertinentes, dès lors que la définition du mode de dégrèvement prévu par cette disposition demeure de la compétence nationale des Etats signataire de l'accord (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1, en particulier consid. 7.1.1 à 7.1.4).

Dans ces conditions, l'échange de correspondances des 4 juin et 31 octobre 2013 entre le Ministère des finances néerlandais et le SFI ne suffit pas à établir l'existence du prétendu changement de pratique administrative concernant les conséquences attachées à l'inobservation du délai de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe (suisse ou international; cf. en ce sens arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.1.2.5, A-1405/2014 précité consid. 5.4.5 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.4). Partant, procédant à une appréciation anticipée des moyens de preuve sollicités, le tribunal de céans renonce à les faire produire.

6.3 Il résulte en définitive de ce qui précède que les éléments avancés par la recourante ne suffisent pas à établir l'existence du changement de pratique allégué. Certes, la question de la nature du délai de déclaration de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, respectivement de l'art. 26a al. 2 OIA, n'avait pas été tranchée par une autorité judiciaire préalablement au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité, respectivement de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité. Il existe en outre de clairs indices d'une augmentation, depuis la parution de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, des litiges en lien avec le refus d'accorder la procédure de déclaration concernant les dividendes – versés au sein d'un groupe suisse ou international – déclarés tardivement à l'AFC. On ne saurait néanmoins en inférer qu'antérieurement au prononcé de cet arrêt, le droit à la procédure de déclaration était en pratique garanti, indépendamment du respect du délai de déclaration, dès lors que les conditions matérielles du droit au remboursement du destinataire de la prestation étaient réalisées. Cela vaut d'autant plus que la grande majorité des litiges trouve son origine, non pas dans des contrôles plus stricts opérés par l'AFC, mais bien, comme en l'occurrence, dans les (nombreuses) déclarations (tardives) ayant suivi le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral.

Il incombe à la recourante de supporter l'absence de preuve du prétendu changement de pratique (cf. consid. 1.3 ci-avant). Dans ces conditions, il n'est donc pas besoin d'examiner au surplus si l'autorité inférieure a, ou non, renoncé à prélever un intérêt moratoire dans les cas où la procédure de déclaration a été accordée en dépit de la violation du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA, respectivement de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ni s'il lui appartenait de procéder à une communication concernant la nature péremptoire de ces délais suite au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité. Il s'ensuit que la décision entreprise, en ce qu'elle refuse le bénéfice de la procédure de déclaration

pour les versements litigieux et confirme que le montant d'impôt anticipé de Fr. 19'950'000.-- payé par la recourante en date du 7 août 2012 était dû, apparaît conforme au droit également sous l'angle du principe de la bonne foi. En outre, il ressort clairement de la décision entreprise, ainsi que des déclarations de l'autorité inférieure dans le cadre de procédures portant sur un objet similaire, que cette dernière entend traiter de la même manière les cas semblables à venir, de sorte qu'un droit à l'égalité dans l'illégalité est d'emblée exclu (cf. consid. 2.4.3 ci-avant).

6.4 La recourante conteste finalement le prélèvement d'un intérêt moratoire, tant sur le principe que sur la quotité du montant réclamé à ce titre (cf. mémoire de recours, ch. IV.B., Partie I ch. 4, 5 et 6 p. 19 ss et Partie II ch. 5, 6, 7 et 8 p. 49 ss).

6.4.1 Il s'agit d'abord de rappeler à cet égard que l'art. 16 LIA n'est pas uniquement applicable à la procédure de paiement, mais vaut également s'agissant des prestations imposables pour lesquelles la créance d'impôt anticipée est en règle générale exécutée par le biais de la procédure de déclaration (cf. consid.3.5.5 ci-avant).

La recourante ne saurait par ailleurs être suivie lorsqu'elle considère que la naissance du droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, de l'impôt entraîne la disparition de la cause de la créance d'impôt et, avec elle, celle de la créance d'intérêt moratoire. La réalisation des conditions du droit au remboursement ou au dégrèvement n'empêche en effet nullement la créance fiscale de naître au moment de l'échéance de la prestation imposable, ni l'impôt d'échoir 30 jours plus tard, fixant le point de départ du calcul de l'intérêt moratoire prévu par la loi (cf. consid. 3.2 ci-avant). Elle ouvre uniquement le droit, pour la société destinataire des dividendes, d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.2.1 et A-6777/2013 précité consid. 7.1.4 à 7.1.6). Dans la mesure où l'ayant-droit au remboursement ne se confond pas avec le contribuable débiteur de l'impôt (cf. consid. 3.1.1 ci-avant), on ne saurait considérer qu'à raison de la naissance du droit au remboursement du premier, la créance fiscale à charge de ce dernier a perdu sa cause.

Les conditions de la procédure de déclaration, par laquelle la société contribuable est libérée du paiement de l'impôt, sont quant à elles réglées par les dispositions des art. 24 ss OIA, respectivement de l'ordonnance sur le dégrèvement, qui prévoient notamment que la déclaration doit intervenir dans un délai de 30 jours suivant l'échéance des dividendes

(cf. consid. 3.5 et 3.6 ci-avant; cf. également ATF 138 II 536 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.2.1 et A-6777/2013 précité consid. 7.1.6). Concernant cette procédure, on rappellera qu'elle a été conçue non pas comme une exonération, mais comme une simplification, et qu'elle ne se substitue pas à l'exécution de l'obligation fiscale (cf. consid. 3.4 ci-avant). En tant que la recourante n'a en l'occurrence pas procédé à la déclaration des dividendes litigieux dans le délai de 30 jours suivant leur échéance et n'a ainsi pas fait usage de la possibilité qui lui était offerte d'exécuter son obligation fiscale par le biais de cette procédure simplifiée, c'est conformément au droit applicable que l'autorité inférieure a considéré que l'impôt anticipé sur les dividendes en question était échu et qu'un intérêt moratoire était dû pour la période allant de l'échéance (respective) de l'impôt, à savoir le 15 octobre 2010, jusqu'à son règlement en date du 7 août 2012 (cf. consid. 3.2 ci-avant; cf. ég. consid. 3.3.1 ci-avant).

6.4.2 La recourante ne saurait pas plus être suivie lorsqu'elle fait valoir que le prélèvement d'un intérêt moratoire de 5 % l'an est arbitraire et disproportionné, et que cette mesure constitue une atteinte illicite à la garantie de la propriété ou s'apparenter à une sanction pénale contraire à la garantie d'un procès équitable consacré à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). En fixant à 5 % le taux des intérêts dus sur les montants d'impôt échus, le DFF a en effet fait usage de la délégation valablement conférée par le législateur à l'art. 16 al. 2 LIA (cf. consid. 3.2.3 ci-avant). On notera au surplus que ce taux correspond à celui prescrit de manière générale en droit privé par l'art. 73 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220).

Il sied au demeurant de rappeler que le prélèvement d'un intérêt moratoire intervient indépendamment de toute faute. En vertu du principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière d'impôt anticipé suisse, le contribuable est en effet seul responsable d'établir le relevé fiscal sur formule officielle et de verser le montant d'impôt dû ou de procéder à la déclaration de la prestation imposable (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). En l'occurrence, les intérêts moratoires – de même que leur importance – constituent ainsi la conséquence directe du retard considérable avec lequel la recourante a déclaré les versements litigieux et acquitté les montants d'impôt échus, en violation de ses obligations (cf. également en ce sens arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 5.2.2, A-1405/2014 précité consid. 5.5.2 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.6.2).

6.5 Les arguments de la recourante apparaissent en conclusion mal fondés. Partant, la décision de l'autorité inférieure doit être confirmée, tant en ce qu'elle constate la péremption du droit à la procédure de déclaration et le bien-fondé de la créance d'impôt – acquittée sous réserve le 7 août 2012 – qu'en ce qu'elle astreint l'intéressée au paiement d'un intérêt moratoire de Fr. 1'806'583.35.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 20'000.--, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 20'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

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

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). 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 :