Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée par le TF par arrêt du 24.03.2017 (2C_1078/2015)

Cour I
A-5183/2014

Arrêt du 27 octobre 2015

Composition

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

Parties

A._____,
représentée par Maître Frédéric Neukomm et
Maître Antonia Mottironi,
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; accord sur la fiscalité de l'épargne (AFisE);
droit au remboursement; délai.

Faits :

A.
La société A._____ (ci-après : la recourante), sise à *** (ESP), est une société de droit espagnol. Depuis le 12 décembre 2007, elle détient la moitié du capital-actions de la société suisse B._____, sise à ***. En date du 13 août 2008, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : L'AFC ou l'autorité inférieure) délivra à B._____ l'autorisation, valable jusqu'au 12 août 2011, de verser les dividendes pour les actions sur lesquelles la recourante avait le droit de jouissance depuis moins de deux ans en ne déduisant que l'impôt résiduel de 15 %, respectivement de verser les dividendes échus après le 11 décembre 2009 – soit après une durée de détention de deux ans – sans en déduire l'impôt anticipé (cf. pièces autorité inférieure n° 5 et 6). Le 24 avril 2008, B._____ annonça avoir versé à la recourante un dividende de Fr. 15'000'000.--, décidé lors de l'assemblée générale du 31 mars 2008 et échu le même jour, et versa à l'autorité inférieure l'impôt anticipé (résiduel) y relatif de Fr. 2'250'000.-- (cf. pièces autorité inférieure n° 9, 10 et 11).

B.
Par demande du 3 février 2012, la recourante requit le remboursement du montant d'impôt retenu à sa charge (cf. pièce autorité inférieure n° 12). Après y avoir procédé en date du 8 mars 2012, l'autorité inférieure exposa par courrier du 30 mars 2012 que le remboursement avait été effectué par erreur et invita la recourante à lui restituer le montant en question (cf. pièce autorité inférieure n° 13). La recourante procéda, sous réserve, au remboursement du montant réclamé en date du 16 mai 2012. Par courrier du 25 mai 2012, elle requit le prononcé d'une décision formelle concernant sa demande de remboursement (cf. pièce autorité inférieure n° 16; cf. également pièces 14 et 15). Par décision du 14 juin 2013, l'autorité inférieure rejeta la demande de la recourante, motif pris de la péremption du droit au remboursement (cf. pièce autorité inférieure n° 4). La recourante contesta cette décision par réclamation du 24 juillet 2013 (cf. pièce autorité inférieure n° 3), rejetée par décision de l'autorité inférieure du 18 août 2014 (cf. pièce autorité inférieure n° 2).

C.
Par mémoire du 15 septembre 2014, la recourante a formé recours par-devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 18 août 2014, concluant à son annulation ainsi que, principalement, à ce le montant d'impôt anticipé de Fr. 2'250'000.-- lui soit remboursé, avec intérêts à 5 % dès le 16 mai 2012, et,

subsidiairement, à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1). Cette dernière a conclu au rejet du recours par réponse du 21 novembre 2014 (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 5).

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).

En l'occurrence, le recours a été formé par la société destinataire de la décision entreprise, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 15 septembre 2014, le mémoire est en outre intervenu dans le délai légal de trente jours suivant la notification de cette décision (art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

1.2

1.2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, 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 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-1438/2014 précité consid. 2.1 et A-1405/2014 du 31 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 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 3.2).

2.3 Déterminer la nature d'un délai fixé par une norme 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 règle générale, les délais prévus par la loi sont péremptoires, dont l'inobservation entraîne la perte d'un droit matériel ou procédural. 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. ATF 108 Ia 165 consid. 2b; 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; 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).

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).

3.

3.1 Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Ainsi, les dividendes font partie des revenus soumis à l'impôt (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).

3.2 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 de prestations imposables domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé 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 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.1.2 et A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 3.1.2; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, *in* : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2e éd., Bâle 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 71 *ad* "Vorbemerkungen").

3.3

3.3.1 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). 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 LIA]) revenus de capitaux mobiliers.

3.3.2 L'impôt anticipé est régi par le principe de l'auto-taxation, consacré à l'art. 38 LIA, en vertu duquel l'autorité peut attendre du contribuable qu'il ait une connaissance particulière de ses obligations fiscales et qu'il les accomplisse correctement. Celui-ci est notamment tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans y être invité (art. 38 al. 1 LIA). A l'échéance de l'impôt, le contribuable doit en outre 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. 38 al. 2 LIA). 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 3.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également MARKUS KÜPFER, *in* : VSTG-Kommentar, n° 9 *ad* art. 38).

L'AFC n'a dès lors pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables, pas plus qu'il ne lui appartient d'attirer l'attention de ces derniers sur leurs droits et obligations (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 de droit fiscal suisse [Archives] 57 p. 596 s). On remarquera en outre que l'autorité fiscale n'a pas non plus à procéder d'office au remboursement de l'impôt anticipé, mais qu'il revient bien plutôt à l'ayant-droit de requérir que le montant retenu à sa charge lui soit restitué. Il appartient en conséquence également à ce dernier d'avoir connaissance de ses obligations et de les accomplir correctement (cf. à ce sujet consid. 3.7 ci-après).

3.4

3.4.1 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, *in* : VStG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 20 LIA; 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-1438/2014 précité consid. 3.3 et A-6777/2013 précité consid. 3.2 et la jurisprudence citée), ce qui commande qu'elle soit appliquée de façon restrictive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.2; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, *in* : VSTG-Kommentar, n° 5 *ad* art. 20).

3.4.2 La procédure de déclaration n'est admissible notamment que s'il est établi que la personne à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaire de la prestation) aurait droit au remboursement de cet impôt, soit, concernant les personnes morales et les sociétés commerciales sans personnalité juridique, dans une situation nationale, à la condition notamment qu'elles aient leur siège social en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (cf. art. 24 al. 2 LIA; pour les résidents étrangers, cf. consid. 3.5 ci-après). Dans le cadre de la procédure de déclaration, la question de l'existence du droit au remboursement ne doit toutefois pas être tranchée de façon définitive. L'autorité appelée à vérifier le droit au remboursement 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. La procédure de déclaration doit en revanche 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 (cf. 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, *in* : VSTG-Kommentar, n° 61 s. *ad* art. 20).

3.5 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. Par conséquent, pour que le remboursement de l'impôt, respectivement la mise en œuvre de la procédure de déclaration, soit envisageable dans les rapports

internationaux, il faut qu'une CDI ou un autre traité international prévoie le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes à la source.

3.5.1 L'art. 15 par. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (AFisE; RS 0.641.926.81), entré en vigueur le 1er juillet 2005 (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.

3.5.2 L'art. 15 AFisE fixe uniquement les conditions matérielles du droit au dégrèvement de la société – sise à l'étranger – qui reçoit les dividendes. La définition du mode de dégrèvement de l'impôt relève pour sa part de la compétence nationale. En d'autres termes, la mise en œuvre de cette disposition doit être opérée au moyen des techniques spécifiques du droit interne – propres à l'impôt anticipé – permettant de garantir le paiement de l'impôt lorsque les conditions de son dégrèvement font défaut (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1, en particulier consid. 7.1.4 à 7.1.6 et les références citées). A cet égard, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que tant la procédure de remboursement que la procédure de déclaration étaient en elles-mêmes compatibles avec l'art. 15 AFisE (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2012 précité consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536] et 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.1 et 7.1.5 et A-

4951/2012 précité consid. 3.4.2; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, *in* : Archives 74, ch. 2.2 p. 484 ss; ALBERTO LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 2007, p. 261 ss; d'un autre avis : PETER BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, *in* : ECS 2011 1042, p. 1043).

3.6 En vertu des art. 1 et 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1er février 2013 loi fédérale [RO 2013 231]) du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2; ci-après: l'arrêté fédéral du 22 juin 1951), le Conseil fédéral est chargé d'établir les dispositions d'exécution nécessaires pour appliquer les conventions conclues par la Confédération suisse avec les Etats étrangers en vue d'éviter les doubles impositions et peut en particulier 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 ou un traité international (cf. également FF 1951 295 ss; FF 2004 p. 5906; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.4; arrêt du Tribunal fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.6).

3.6.1 Sur la base de la compétence qui lui a été déléguée, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203; ci-après: ordonnance sur le dégrèvement), entrée en vigueur le 1er janvier 2005 (cf. art. 9 de l'ordonnance sur le dégrèvement), qui prévoit une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA (cf. consid. 3.4 ci-avant), 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).

A la différence de ce qui vaut en matière interne, une autorisation préalable de la procédure de déclaration est néanmoins requise en matière internationale. Celle-ci est délivrée – par écrit – sur demande des sociétés concernées et valable trois ans (cf. art. 3 al. 1, 2 et 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement; arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.2.2). Dans ce cadre, l'AFC vérifie si la société étrangère a droit au dégrèvement conformément à la CDI ou au traité international

applicable (art. 3 al. 3 de 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 trente jours, le paiement des dividendes au moyen de la formule 108 (art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement).

3.6.2 L'ordonnance sur le dégrèvement institue ainsi la déclaration en tant que mode général d'exécution de l'obligation fiscale. Elle ne règle en revanche pas la procédure de remboursement applicable dans les cas où la procédure de déclaration n'a pas été demandée ou n'a pas pu être utilisée, respectivement a été refusée – notamment du fait qu'à l'échéance de la prestation imposable, le délai de détention de deux ans n'était pas encore échu (cf. consid. 3.5.1 ci-avant). Ce qui conduit à constater que l'ordonnance sur le dégrèvement, pourtant censée régler la procédure à suivre pour le remboursement (cf. consid. 3.6 ci-avant), contient à cet égard une lacune (proprement dite), qui peut être comblée par renvoi au droit interne (cf. consid. 2.2 ci-avant; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.1 *i.f.*; cf. également Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, note 57 *ad* art. 32).

3.7

3.7.1 L'exercice du droit au remboursement de l'impôt anticipé et la procédure à suivre sont réglées aux art. 29 ss et 48 ss LIA, ainsi qu'aux art. 63 ss OIA. Conformément à ces dispositions, le remboursement de l'impôt anticipé n'a pas lieu d'office, mais uniquement sur requête de l'ayant-droit (cf. L'impôt fédéral anticipé, informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts [CSI], ch. 7.3 p. 26 s., en particulier ch. 7.3.2 p. 27). Les personnes morales et les sociétés commerciales sans personnalité juridique doivent ainsi adresser à l'AFC une demande de remboursement sur formule officielle (cf. art. 29 al. 1 et art. 30 al. 2 LIA; art. 64 al. 1 OIA; cf. également art. 48 al. 1 let. a LIA; BERNHARD ZWAHLEN, *in* : VSTG-Kommentar, n° 2 ss *ad* art. 29), au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (art. 29 al. 2 LIA; ZWAHLEN, *in* : VSTG-Kommentar, n° 8 *ad* art. 29).

Au stade du prélèvement de l'impôt, le bénéficiaire (suisse) de la prestation imposable n'est en principe pas connu des autorités fiscales. Ce n'est ainsi en règle générale qu'au travers de la demande en remboursement que l'autorité prend connaissance de l'identité de l'ayant-droit (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 5.1). Il en va en revanche différemment en matière internationale, s'agissant des sociétés

étrangères détenant des participations importantes auxquelles des dividendes de source suisse sont versés, lorsqu'une autorisation de la procédure de déclaration au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement est requise. Dans ce cadre, l'identité de la société destinataire des dividendes est en effet portée à la connaissance de l'AFC. Avant d'accorder l'autorisation de la procédure de déclaration, cette dernière vérifie en outre notamment le droit au dégrèvement de la société étrangère (cf. consid. 3.6.1 ci-avant).

On remarquera à cet égard que l'autorisation délivrée, valable trois ans, ne vaut pas exonération de l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.5.2) et, *a fortiori*, ne garantit pas le droit de la société étrangère au remboursement de l'impôt éventuellement retenu à sa charge (cf. également consid. 3.4.1 ci-avant). Elle constitue uniquement une condition générale de la procédure de déclaration, à laquelle la société étrangère destinataire des dividendes n'est pas partie et dans le cadre de laquelle elle n'a dès lors aucun droit ni aucune obligation (cf. arrêt du Tribunal fédéral A-1438/2014 précité consid. 3.4.3 et les références citées). La société étrangère destinataire ne saurait en conséquence se prévaloir de l'autorisation accordée au débiteur suisse du dividende, ni être dispensée d'exercer son droit au remboursement.

Pour chaque cas d'application concret, le dividende doit ainsi non seulement être déclaré par le débiteur (suisse) de la prestation imposable; le cas échéant, il appartient en outre à la société étrangère qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge d'adresser à cette fin une demande dans les formes et les délais prévus à cet effet. Concernant l'impôt retenu sur le dividende distribué avant l'échéance du délai de détention de deux ans de l'art. 15 AFisE (cf. consid. 3.5.1 ci-avant), les circulaires et directives de l'AFC indiquent que la société étrangère peut en demander le remboursement au moyen du formulaire 70 une fois que cette durée de deux ans a été atteinte (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; circulaire n° 10 du 15 juillet 2005, ch. 2c). Ce formulaire précise en outre que la demande doit être présentée dans le délai fixé par la loi ou le traité applicable ("not later as the fixed term of the relevant treaty/law" [cf. p. 2]).

3.7.2 Selon l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de

l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue. Comme cela ressort clairement de son titre marginal ("Extinction du droit au remboursement par suite d'expiration du délai"), l'art. 32 al. 1 institue, pour des raisons de sécurité juridique (cf. consid. 2.3 *i.f.* ci-avant), un délai de péremption, dont le non-respect entraîne la perte du droit au remboursement et qui ne peut être modifié, interrompu ou prolongé par les autorités administratives et judiciaires (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_128/2011 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3433/2013 du 29 octobre 2014 consid. 2.4; MICHAEL BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 5 *ad* art. 32). Néanmoins, si l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'AFC et si le délai fixé au premier alinéa est expiré ou qu'il reste moins de soixante jours depuis le paiement de l'impôt jusqu'à l'expiration du délai, un délai supplémentaire de soixante jours pour présenter la demande de remboursement commence à courir depuis le paiement de l'impôt (art. 32 al. 2 LIA).

En outre, le délai de l'art. 32 al. 1 LIA peut être restitué si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai et pour autant que, dans les trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé, il ait déposé une demande motivée de restitution et accompli l'acte omis (cf. art. 24 al. 1 PA, par analogie; BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 10 *ad* art. 32). Il y a notamment matière à restitution lorsque l'empêchement résulte d'une catastrophe naturelle, d'obligations militaires, d'un accident ou d'une maladie (impossibilité objective), ainsi qu'en cas d'omission non fautive (impossibilité subjective; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 précité consid. 2.2 et A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5; MICHAEL BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 11 *ad* art. 32).

De manière générale, la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. ATF 125 V 262 consid. 5d et 124 II 358 consid. 2). Compte tenu de la longueur importante du délai de péremption du droit au remboursement, celui-ci ne saurait être restitué que de manière encore plus exceptionnelle (cf. BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 13 *ad* art. 32). L'autorité ne dispose par ailleurs d'aucune marge d'appréciation, en ce sens que s'il n'existe aucun motif valable de restitution, elle doit rejeter la demande (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 précité consid. 2.2).

4.
En l'espèce, la réalisation des conditions matérielles du droit au dégrèvement de l'art. 15 AFisE – et notamment celles du rapport de participation minimum de 25 % et de l'échéance de la durée (minimale) de détention de deux ans (cf. consid. 3.5.1 ci-avant) – n'est pas litigieuse. Rien dans le dossier ne laisse en outre à penser que le point de vue des parties à cet égard serait erroné. Il n'y a donc pas lieu d'examiner cette question plus avant (cf. consid. 1.2.3 ci-avant).

L'autorité inférieure a rejeté la demande de remboursement de l'impôt anticipé résiduel retenu à la charge de la recourante sur le dividende versé par la société B._____ avec échéance au 31 mars 2008, au motif que la demande, adressée le 3 février 2002, est intervenue après l'échéance du délai de péremption du droit au remboursement de l'art. 32 al. 1 LIA. La recourante considère au contraire que le droit au remboursement n'était pas éteint lorsqu'elle a présenté sa demande, et fait à cet égard en premier lieu valoir que le délai de l'art. 32 al. 1 LIA ne saurait courir avant l'échéance de la période minimale de deux ans de détention (cf. mémoire de recours, ch. IV.B./1.1, p. 8 ss).

Partant, de manière concrète, il appartient au tribunal de céans de déterminer le point de départ (*dies a quo*) du délai de l'art. 32 al. 1 LIA, lorsque celui-ci est appliqué – par analogie (cf. consid. 3.6.2 ci-avant) – en matière internationale, soit, en l'occurrence, dans le cadre de la mise en œuvre de l'art. 15 par. 1 AFisE.

4.1 Pour déterminer le point de départ du délai de péremption du droit au remboursement de l'impôt anticipé, il s'agit d'interpréter l'art. 32 al. 1 LIA, en partant de la lettre de cette disposition (cf. consid. 2.1 ci-avant). Aux termes de celle-ci, la demande doit être présentée "dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue" (cf. consid. 3.7.2 ci-avant; version allemande : "innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist"; version italienne : "nei tre anni successivi alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile"). L'art. 32 al. 1 LIA est ainsi rattaché à l'échéance de la prestation imposable et fait courir le délai de péremption du 1er janvier de la première année (année n+1) jusqu'au 31 décembre de la troisième année (année n+3) suivant celle au cours de laquelle cette échéance est survenue (année n; cf. BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 6 *ad* art. 32).

La recourante considère cependant que l'art. 32 al. 1 LIA doit être interprété de manière systématique (cf. consid. 2.1 ci-avant) en relation avec l'art. 29 al. 2 LIA, selon lequel la demande de remboursement ne peut intervenir au plus tôt qu'après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (cf. consid. 3.7.1 ci-avant). Partant, il s'agirait de tenir compte du fait que le mécanisme de ces deux dispositions fait concorder le point de départ du délai de péremption du droit au remboursement avec la naissance de ce droit (cf. mémoire de recours, p. 10). Une application analogique de ce mécanisme aux demandes de remboursement fondées sur l'art. 15 par. 1 AFisE exigerait ainsi que le point de départ du délai de péremption soit fixé à l'échéance de la période de participation de deux ans, qui marquerait la naissance du droit au remboursement.

4.2

4.2.1 A cet égard, on remarquera au préalable que comme l'indique son titre marginal, l'art. 29 LIA traite de l'exercice du droit au remboursement de l'impôt anticipé, et non de la naissance dudit droit, et que celle-ci ne coïncide pas nécessairement avec le jour à partir duquel la demande peut être présentée au plus tôt selon le second alinéa de cette disposition. Ainsi, dès lors que le destinataire de la prestation imposable ne peut demander le remboursement que de "l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur" (art. 21 al. 1 LIA), il ne saurait par exemple être question de droit au remboursement – déjà à l'expiration de l'année au cours de laquelle la prestation imposable est échue – lorsque le débiteur de la prestation n'a, à tort, pas déduit le montant de l'impôt anticipé au moment de la verser, ou encore lorsqu'il n'a pas été en mesure d'exécuter la prestation pendant l'année de son échéance fixée (cf. art. 12 al. 3 LIA; cf. également BEUSCH, *in* : VSTG-Kommentar, n° 6 *ad* art. 32).

Contrairement à ce que soutient la recourante, il n'apparaît donc pas que le mécanisme des art. 29 al. 2 et 32 al. 1 LIA fasse concorder le point de départ du délai de péremption du droit au remboursement de l'impôt avec la naissance de ce droit, respectivement avec le moment à partir duquel il est effectivement possible de prétendre au remboursement de l'impôt, ni que tel aurait été l'intention du législateur. Cela ressort également sans conteste de l'art. 32 al. 2 LIA, qui ne prévoit pas de repousser le *dies a quo* du délai de péremption lorsque l'impôt anticipé n'est payé qu'à la suite d'une contestation de l'AFC et n'est transféré qu'après l'échéance du délai de trois ans à compter de l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (ou moins de soixante jours avant l'expiration de ce

délai), mais accorde un délai supplémentaire de soixante jours à compter du paiement de l'impôt pour présenter la demande de remboursement.

4.2.2 Il n'existe en conséquence aucun motif de s'écarter du texte clair de l'art. 32 al. 1 LIA, en ce que celui-ci se rattache à l'échéance de la prestation imposable, et non à la naissance du droit au remboursement de l'impôt, pour fixer le point de départ du délai de péremption de ce droit. Contrairement à l'avis de la recourante, cette interprétation est renforcée par l'art. 29 al. 2 LIA, qui rattache également l'exercice du droit au remboursement de l'impôt à l'échéance de la prestation imposable. Le mécanisme de ces deux dispositions détermine dès lors une période de temps de trois ans, à compter du premier jour suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue, durant laquelle le destinataire peut demander – et obtenir – le remboursement de l'impôt anticipé, pour autant que les conditions (matérielles) du droit au remboursement soient réunies.

Il s'agit dès lors de retenir que pour des motifs liés à la sécurité juridique, l'art. 32 al. 1 LIA prévoit un délai de péremption absolu de trois ans à compter de l'expiration de l'année au cours de laquelle la prestation imposable est échue, qui ne saurait être prolongé en prorogeant ce *dies a quo* selon le moment auquel le débiteur de la prestation imposable peut effectivement prétendre au remboursement de l'impôt. A l'expiration de ce délai, le droit au remboursement s'éteint et l'impôt anticipé poursuit alors directement des buts fiscaux (cf. consid. 3.2 ci-avant). Une application analogique des art. 29 ss LIA aux demandes de remboursement fondées sur l'AFisE conduit ainsi à fixer le point de départ du délai de péremption de ce droit, non pas dès après l'échéance de la période de détention de deux ans, comme le soutient la recourante, mais bien plutôt à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue. Avec pour conséquence, dans le cas d'espèce, que s'agissant du remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le dividende échu le 31 mars 2008, le délai de l'art. 32 al. 1 LIA a commencé à courir le 1er janvier 2009 et est échu le 31 décembre 2011, de sorte que le droit au remboursement était déjà atteint de péremption lorsque la recourante a présenté sa demande.

5.

5.1 La recourante considère alternativement que la période de détention de deux ans est une condition résolutoire ouvrant rétroactivement le droit

au remboursement (cf. mémoire de recours, ch. IV.B/1.2 p. 12 ss). Elle fait à cet égard en substance valoir que le droit de la société étrangère au dégrèvement de l'impôt a déjà été examiné par l'AFC dans le cadre de la procédure d'autorisation préalable et que la demande de remboursement est effectuée par le dépôt conjugué des formulaires 823C et 108.

5.1.1 Si avant de délivrer l'autorisation de la procédure de déclaration au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC vérifie certes le droit au dégrèvement de la société étrangère destinataire du dividende (cf. consid. 3.6.1 ci-avant), on rappellera que celle-ci n'est pas partie à cette procédure et qu'elle n'a en conséquence aucun droit ni aucune obligation dans le cadre de celle-ci (cf. consid. 3.7.1 ci-avant). Partant, de la même manière qu'il ne saurait être statué – négativement – de manière définitive sur le droit au remboursement de la recourante au stade de la demande d'autorisation de la procédure de déclaration (cf. consid. 3.4.2 ci-avant), celle-ci ne saurait être admise à se prévaloir à quelque titre que ce soit de l'autorisation délivrée à la société suisse qui a versé le dividende (cf. consid. 3.7.1 ci-avant).

5.1.2 Par ailleurs et comme qu'il a été exposé, le remboursement de l'impôt anticipé n'a pas lieu d'office, mais suppose au contraire qu'une demande soit présentée par l'ayant-droit au remboursement, à savoir la recourante, dans les formes et les délais prévus à cet effet (cf. consid. 3.3.2 et 3.7 ci-avant). La société suisse débitrice de la prestation imposable, qui n'est pas titulaire du droit au remboursement, ne saurait pour sa part être autorisé à agir en ce sens, de sorte que le dépôt par celle-ci des formulaires 823C et 108 ne saurait en aucun cas valoir demande de remboursement pour le compte de la recourante, respectivement se substituer à cette demande.

En outre, ce n'est qu'à réception de la demande de remboursement, c'est-à-dire du formulaire 70, que l'AFC, qui n'a aucune obligation d'agir d'office, vérifie la réalisation de la condition relative à la durée de détention de la participation et, partant, le droit au remboursement de l'impôt anticipé (cf. consid. 3.3.2 et 3.5.1 ci-avant). On relèvera à cet égard que contrairement à ce que soutient la recourante (cf. mémoire de recours, p. 14), l'AFC est tout à fait fondée à prescrire la forme et le contenu du formulaire de demande en remboursement (cf. art. 63 al. 1 OIA) – l'exigence de présenter celle-ci dans un délai péremptoire de trois ans à compter de l'expiration de l'année au cours de laquelle la prestation imposable est échue, à laquelle le formulaire 70 fait référence, résultant pour sa part de la loi (cf. consid. 3.7.2 ci-avant).

L'argument de la recourante ne résiste ainsi pas à l'examen et doit être écarté.

5.2 La recourante fait en outre grief à l'AFC d'être revenu sans droit sur le remboursement effectué – par erreur – le 8 mars 2012 (cf. mémoire de recours, ch. IV.B/1.2 p. 15 s.) et conteste en substance que l'art. 51 al. 2 LIA, qui prévoit que tout remboursement qui n'est pas fondé sur une décision selon l'al. 1 de cette disposition est fait sous réserve d'un contrôle ultérieur du droit (au remboursement), soit applicable en matière internationale.

5.2.1 A cet égard, on relèvera que contrairement à l'avis de la recourante, la possibilité de procéder à un contrôle ultérieur du droit lorsque le remboursement n'est pas fondé sur une décision de l'AFC au sens de l'art. 51 al. 1 LIA ne saurait être en soi exclue s'agissant des demandes fondées sur l'AFisE. Il s'agit en effet de rappeler que la société étrangère destinataire des dividendes peut également demander – à certaines conditions – le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge, par exemple lorsque la procédure de déclaration n’a pas été demandée, ou si la demande d’autorisation de la procédure de déclaration a été refusée (cf. consid. 3.3.5 et 3.6.2 ci-avant; directives AFisE de l'AFC, ch. 12b). Une vérification préalable (cf. consid. 3.5.1), respectivement un examen définitif (cf. consid. 3.4.2 ci-avant) du droit n'a ainsi pas nécessairement été réalisé avant que le remboursement ne soit demandé, de sorte que lorsque celui-ci n'est fondé sur aucune décision, la possibilité d'un contrôle ultérieur se justifie pleinement.

Par ailleurs, un tel contrôle peut également s'avérer nécessaire pour le cas où une autorisation de procédure de déclaration a été accordée et que, partant, l'AFC a déjà vérifié le droit au remboursement de la société étrangère. Dans le cadre de ce contrôle, cette dernière pourra ainsi notamment s'assurer que la demande de remboursement se rapporte à une prestation échue pendant la période de validité de l'autorisation, que les conditions matérielles du droit au dégrèvement étaient alors toujours réunies, que la procédure de déclaration n'a en outre pas été utilisée dans le cas visé, ou encore que le droit au remboursement de l'impôt n'était pas périmé au moment de la demande. Le cas échéant, l'AFC pourra à cette occasion également vérifier si la durée minimale de deux ans de détention était bien échue au moment où elle a procédé au remboursement.

On rappellera au surplus que la recourante ne saurait de toute façon se prévaloir d'aucune manière – et notamment sous l'angle du principe de la

bonne foi – de l'autorisation accordée à la société suisse débitrice des dividendes (cf. consid. 3.6.1 et 5.1.1 ci-avant). Contrairement en outre à ce qu'elle avance dans son mémoire de recours (cf. p. 15), l'art. 51 al. 2 LIA tient suffisamment compte du principe de la sécurité du droit, dès lors que, conformément à cette disposition, le contrôle ultérieur ne peut plus être opéré qu'en rapport avec une procédure pénale après un délai de trois ans depuis le remboursement.

Il résulte de ce qui précède que rien ne s'oppose en soi à ce que l'art. 51 al. 2 LIA soit appliqué de façon analogique dans le cadre des demandes de remboursement de l'impôt anticipé fondées sur l'art. 15 par. 1 AFisE.

5.2.2 Par surabondance, on observera que cette question n'est de toute façon pas décisive. Dès lors que le remboursement de l'impôt anticipé a été opéré en violation du droit applicable, l'obligation de restituer le montant en question existait en effet à tout le moins à l'état d'obligation naturelle ou imparfaite (sur cette notion, cf. notamment PETER GAUCH/ WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/HEINZ REY, OR Allgemeiner Teil, tomes I, 10e éd., Zurich 2014, n° 82 p. 23; ALFRED KOLLER, Schweizerisches Obligationenrecht – Allgemeiner Teil [ORAT], 3e éd., Berne 2009, § 2 n. marg. 41 ss; PIERRE ENGEL, Traité des obligations en droit suisse – Dispositions générales du CO, 2e éd., Berne 1997, p. 43 ss; ATF 129 IV 257 consid. 2.3 et 93 IV 14). Dans ces conditions, on ne saurait quoi qu'il en soit revenir sur la restitution – valablement opérée par la recourante – du montant d'impôt remboursé à tort par l'autorité inférieure (cf. GAUCH/ SCHLUEP/SCHMID/REY, op. cit., n° 1543 p. 389; ENGEL, op. cit., p. 44 s.).

Le grief de la recourante se révèle ainsi mal fondé et il convient donc de l'écarter.

5.3 La recourante soutient au surplus que l'application analogique du délai de péremption de l'art. 32 al. 1 LIA aux demandes de remboursement fondées sur l'AFisE, telle que proposée par l'autorité inférieure, révèle une violation et une application arbitraire de cet accord (cf. mémoire de recours, ch. IV.B/1.3 p. 16 ss).

5.3.1 A cet égard, il sied de rappeler au préalable que le droit au dégrèvement prévu par l'art. 15 AFisE est en soi susceptible d'être mis en œuvre par le biais de la procédure de remboursement (cf. consid. 3.5.2 ci-avant). Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal administratif fédéral a en outre confirmé que des délais de procédure peuvent être prévus dans les dispositions d'application d'un Traité et ce, également lorsque celui-ci

est d'application directe (self executing). Pour mettre en œuvre le droit matériel, un certain formalisme est en effet indispensable en matière de procédure fiscale de masse, de même que dans l'intérêt de la sécurité juridique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.3; cf. également arrêt de la Cour de Justice des communautés européennes [CJCE] du 11 décembre 2014 dans l'affaire C-590/13; ch. 6.1 de la communication de la Commission sur le fonctionnement de la directive 73/23/CEE [JO C 059 du 09/03/1982]; arrêt de la CJCE du 28 octobre 1999 dans l'affaire C-81/98, points 39 ss, en particulier 43).

Cela vaut d'autant plus que l'AFisE ne contient aucune disposition de procédure, ce qui confère aux Etats parties une certaine marge de manœuvre en la matière (cf. OESTERHELT/WINZAP, op. cit., ch. 3.2 p. 499). Il n'y a au demeurant aucune raison, alors que les Etats membres de l'UE auraient le devoir de prendre des mesures de procédure pour la mise en œuvre de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (Journal officiel de l'Union européenne [JO] L 225/6 du 20 août 1990; cf. art. 8 de la directive 90/435/CEE; cf. également les conclusions de l'Avocat Général présentées le 2 mai 1996 dans les affaires jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, points 53 et 65 [ch. 2 *i.f.*]), de considérer que la Suisse en serait dispensée dans le cadre de l'AFisE – qui vise précisément à étendre, matériellement parlant, les droits de la directive européenne susdite à la Suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.2.1).

Rien ne s'oppose ainsi à l'introduction de délais de procédure par l'un des Etats partie à l'AFisE, seul un formalisme excessif étant susceptible de mettre en péril la mise en œuvre des droits matériels qui y sont prévus, à charge pour la Suisse d'appliquer ses propres règles en la matière, voire celles sur la restitution de délai (cf. à cet égard consid. 6 ci-après) ou la remise d'impôt (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.3; cf. également MICHAEL BEUSCH/MARTIN ZWEIFEL, *in* : Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St-Gall 2012, p. 66 ss; RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, *in* : Archives 80 p. 490).

5.3.2 Dans le cas précis, l'introduction d'un délai de péremption du droit au remboursement de l'impôt anticipé ne saurait constituer un tel excès. On rappellera notamment que l'extinction de ce droit à l'échéance du délai de trois ans à compter de l'expiration de l'année au cours de laquelle la prestation imposable est échue repose sur le principe de la sécurité

juridique, qui veut que les rapports de droit entre l'administration fiscale et les administrés soient définitivement stabilisés après un certain temps (cf. consid. 2.3 *i.f.* et 3.7.2 ci-avant). On notera à cet égard que ce sont les mêmes motifs de sécurité du droit qui ont par exemple conduit le législateur à limiter la possibilité, pour l'AFC, d'opérer le contrôle ultérieur du droit sous réserve duquel est effectué tout remboursement qui n'est pas fondé sur une décision selon l'art. 51 al. 1 LIA, en prévoyant au second alinéa de cette disposition qu'après un délai de trois ans, ce contrôle ne peut plus être opéré qu'en rapport avec une procédure pénale (cf. consid. 5.2.1 ci-avant).

En outre, dès lors que l'échéance du délai minimum de détention ne saurait intervenir plus de deux ans après l'échéance de la prestation imposable, soit dans le courant de la seconde année suivant celle de l'échéance de la prestation imposable (année n+2), et que la péremption du droit au remboursement intervient pour sa part à l'expiration de la troisième année suivant celle de cette échéance (année n+3), la société étrangère destinataire du dividende grevé de l'impôt anticipé dispose ainsi d'un délai résiduel d'une année au moins pour faire valoir son droit au remboursement. Un tel délai doit être considéré comme largement suffisant, d'autant plus qu'à réception du dividende, la société étrangère connaît déjà le moment de l'échéance de la période de détention de deux ans et dispose ainsi de la possibilité d'anticiper et de s'organiser en vue du dépôt de la demande de remboursement.

Au remarquera encore que fixer le *dies a quo* du délai de péremption du droit au remboursement dès après l'échéance de la durée de détention de deux ans, comme le propose la recourante, conduirait dans les faits à ce qu'une demande de remboursement puisse d'être présentée près de cinq année après l'échéance de la prestation imposable et le paiement de l'impôt. Outre qu'un tel état de fait contreviendrait au principe de la sécurité du droit, le contrôle par l'AFC des conditions du droit au remboursement serait dans de telles circonstances également rendu plus difficile – en particulier dans les cas où l'autorisation de procédure de déclaration au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'aurait pas été demandée, respectivement aurait été refusée, et que l'autorité n'aurait ainsi pas déjà examiné, à tout le moins de façon définitive, la question de l'existence du droit au remboursement de la société étrangère –, augmentant de la sorte les risques d'abus.

5.3.3 Comme le relève certes la recourante, l'application analogique du délai de péremption absolu de trois ans de l'art. 32 al. 1 LIA en matière

internationale comporte en théorie le risque, pour le cas où le traité ou l'accord international applicable fixerait à plus de trois ans la durée minimale de détention, qu'à l'échéance de celle-ci, le droit de la société étrangère au remboursement de l'impôt soit déjà éteint. L'on peut en outre se demander si dans une telle hypothèse, une application analogique du second alinéa de cette disposition, c'est-à-dire la fixation d'un nouveau délai de soixante jours dès à compter de l'échéance du délai de détention, serait possible et satisfaisante, ou s'il conviendrait au contraire, comme le suggère la recourante (cf. mémoire de recours, p. 17), d'adapter en conséquence le droit positif suisse. Cette question peut toutefois rester ouverte, dès lors que le cas de figure envisagé par la recourante n'est pas réalisé en l'espèce.

5.4 Il suit de ce qui précède que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que le droit au remboursement de l'impôt était déjà périmé lorsque la recourante a formé sa demande. Partant, il convient à présent d'examiner si, comme l'invoque subsidiairement celle-ci (cf. mémoire de recours, ch. 2 p. 18 s.), ce délai peut lui être restitué.

A cet égard, il convient de constater que la méconnaissance du point de départ du délai de péremption du droit de la société étrangère au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes de source suisse ne saurait constituer un motif valable de restitution. Dans la mesure où la loi pose le principe d'un remboursement opéré, non pas d'office, mais sur demande de l'ayant-droit, il appartenait en effet à la recourante d'avoir connaissance de ses obligations et de les accomplir correctement, l'AFC n'ayant pour sa part aucune obligation de l'inviter à s'y conformer ou d'attirer son attention à ce sujet (cf. consid. 3.3.2 et 3.7.1 ci-avant). Certes, le point de départ du délai de péremption n'était pas nécessairement évident au premier abord, compte tenu du caractère lacunaire de la législation d'exécution de l'AFisE et du fait que le formulaire 70 se limite à indiquer que la demande doit être présentée dans le délai fixé par le traité ou la loi applicable. La recourante ne pouvait cependant pas partir du principe que ce *dies a quo* serait nécessairement fixé dès après l'échéance du délai de détention de deux ans, à mesure que rien de tel ne ressort de la loi ou des instructions de l'AFC.

Dans ces conditions, il appartenait manifestement à la recourante, qui est seule responsable de requérir le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge dans les formes et les délais prévus à cet effet, de se renseigner auprès de l'AFC au sujet du *dies a quo* du délai de péremption du droit au remboursement. Dès lors qu'elle n'a rien entrepris à cet égard

au cours des quarante-cinq mois entre l'échéance de la prestation imposable le 31 mars 2008 d'une part et, d'autre part, la péremption du droit au remboursement le 31 décembre 2011, il y a lieu de retenir l'existence d'une négligence de sa part, de sorte que l'on ne saurait considérer qu'elle ait été empêchée d'agir sans sa faute. Le fait, relevé par la recourante, que le délai n'ait été dépassé que de quelques semaines n'est au surplus pas déterminant; en tant qu'il n'existe en l'occurrence aucun motif valable de restitution, le délai ne saurait en tout état de cause être restitué (cf. consid. 3.7.2 ci-avant).

Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a rejeté la demande de remboursement et il convient en conséquence de confirmer la décision entreprise.

6.
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. 23'500.--, sont mis à la charge de la recourante, 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. 23'500.--, 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 :