Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 752/2014

Arrêt du 27 novembre 2015

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler et Aubry Girardin.
Greffière : Mme McGregor.

Participants à la procédure
G._____ Sàrl,
représentée par Me Jean-Frédéric Maraia et Me Julien Witzig, avocats,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale IFD, impôt anticipé, droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Objet
impôt anticipé; demande de remboursement,

recours contre le jugement du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 25 juin 2014.

Faits :

A.

A.a. G._____ Sàrl (ci-après: G._____) était une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois qui a été constituée le 2 décembre 2003 à Luxembourg. Son capital social s'élevait initialement à 12'500 euros, puis à 12'525 euros et, enfin, à 12'600 euros. G._____ avait pour but, tant à Luxembourg qu'à l'étranger, toutes opérations généralement quelconques, industrielles, commerciales, financières, mobilières ou immobilières se rapportant directement ou indirectement à la création, la gestion et le financement, sous quelque forme que ce soit, de toutes entreprises et sociétés ayant pour objet toute activité, sous quelque forme que ce soit, ainsi que la gestion et la mise en valeur, à titre permanent ou temporaire, du portefeuille créé à cet effet dans la mesure où la société doit être considérée selon les dispositions applicables comme " Société de Participations Financières ". G._____ ne bénéficiait pas du statut de holding au sens du droit luxembourgeois.
G._____ était détenue par la société B._____ (ci-après: le groupe B._____), sise à Delaware, qui agissait à titre de " nominee " pour le compte des cinq sociétés américaines suivantes: C._____, D._____, E._____, F._____, H._____. Ces sociétés sont toutes domiciliées à Boston, Massachussetts.

A.b. Par acte sous seing privé du 4 décembre 2003, G._____ a créé avec deux autres associés (A._____ Sàrl et I._____ Sàrl) X._____, une société de personnes organisée sous la forme d'une société en nom collectif de droit luxembourgeois, dotée d'un capital social de 12'500 euros. Elle avait pour but la réalisation

de l'accomplissement de toutes les actions ou activités légales pour lesquelles une société en nom collectif peut être constituée selon le droit luxembourgeois incluant l'acquisition, la propriété, la gestion, le maintien et l'aliénation de biens immobiliers et de toutes les mesures nécessaires, appropriées ou accessoires à cette fin. La X._____ était composée des trois associés suivants: G._____ Sàrl, pour 52,44 % de l'apport initial, A._____ Sàrl, pour 37,56% de l'apport initial, et I._____ Sàrl, pour 10% de l'apport initial.

La X._____ a créé J._____ qui fut inscrite au Registre du commerce de Neuchâtel le 11 mai 2005. Son capital social, entièrement libéré, s'élevait à 250'000 fr.

A.c. Le 31 mai 2005, J._____ a acquis l'intégralité du capital de la société K._____ pour un montant de 4'674'758 fr. Cette acquisition, qui avait été prévue dans l'acte constitutif, a été financée au moyen de fonds propres, de prêts de la X._____ et d'un crédit octroyé par une banque étrangère. Le 9 novembre 2006, J._____ a revendu sa participation à la société L._____ SA, sise à Luxembourg, au prix de 22'023'838 fr.
Le 12 septembre 2007, l'assemblée générale de J._____ a décidé qu'un dividende ordinaire de 4'890'000 fr. serait versé à son associé unique, la X._____, sur la base de l'exercice clôturé au 30 novembre 2006. La date d'échéance a été fixée rétroactivement au 10 septembre 2007.
Le 22 octobre 2007, J._____ et G._____ ont adressé une demande à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) afin de pouvoir décompter l'impôt anticipé sur le dividende que la X._____ devait recevoir de J._____. Cette demande a été refusée le 7 décembre 2009. L'Administration fédérale a cependant informé G._____ qu'elle pouvait effectuer une demande de remboursement de l'impôt selon les règles applicables entre la Suisse et le Luxembourg.
Le dividende versé par J._____ a été enregistré dans la comptabilité 2007 de la X._____ Il a été redistribué par la X._____ à G._____ dans le courant de l'année 2008. A cette occasion, G._____ a touché, selon ses explications, 44,34 % du gain réalisé par la X._____, en application des accords de répartition du bénéfice passés entre les associés. Le gain ne correspond pas, cependant, au montant qui a été versé à la X._____, dans la mesure où celle-ci a préalablement dû honorer certains prêts octroyés par ses détenteurs. G._____ a, durant le même exercice, reversé le montant correspondant à sa part de gain à ses propres propriétaires.

A.d. J._____ a été dissoute le 19 septembre 2007, puis radiée le 14 décembre 2012. Par décision du 31 décembre 2007, G._____ a été mise en liquidation.

B.
Le 15 juillet 2010, l'Administration fédérale a reçu une demande de remboursement de l'impôt anticipé de G._____. Le dividende figurant dans la demande de remboursement se rapportait au dividende de 4'890'000 fr. distribué par J._____, proportionnellement à la participation de G._____ au capital social de la X._____ La demande portait par conséquent sur un dividende distribué de 2'564'316 fr. (52,44 % de 4'890'000 fr.).
Par courrier du 16 février 2011, l'Administration fédérale a informé G._____ que sa demande de remboursement de l'impôt anticipé était rejetée. Le 29 juin 2011, G._____ a sollicité une décision formelle à ce sujet. Par décision du 18 juin 2013, l'Administration fédérale a refusé le remboursement de l'impôt.
G._____ a porté l' affaire devant le Tribunal administratif fédéral qui, par arrêt du 25 juin 2014, a rejeté le recours. Il a considéré en substance que l'intéressée n'avait pas droit au remboursement de l'impôt anticipé en application de la Convention de double-imposition avec le Grand-Duché de Luxembourg, au motif qu'elle ne pouvait être tenue pour le bénéficiaire effectif du dividende versé par J._____. Par surabondance de motifs, le Tribunal administratif fédéral a examiné la problématique de l'abus de droit, retenant que le remboursement de l'impôt anticipé reviendrait à couvrir une utilisation abusive du droit conventionnel.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, G._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du 25 juin 2014 rendu par le Tribunal administratif fédéral et d'ordonner le remboursement à la société G._____ Sàrl de l'impôt anticipé de 897'510 fr. perçu sur le dividende distribué

le 10 septembre 2007 par la société J._____ avec un intérêt de 5% à compter du 15 juillet 2010. Subsidiairement, G._____ demande l'annulation de l'arrêt entrepris et le renvoi à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position sur le recours et l'Administration fédérale a présenté des observations et conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le présent recours en matière de droit public est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) en matière d'impôt anticipé, soit un domaine qui ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF. Il a en outre été déposé en temps utile, compte tenu des féries (art. 46 al. 1 let. b et art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). La recourante, partie à la procédure précédente, est particulièrement touchée par la décision attaquée qui lui refuse le remboursement de l'impôt anticipé auquel elle prétend et a ainsi un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit partant lui être reconnue (art. 89 al. 1 LTF). Le recours en matière de droit public est donc en principe recevable.

1.2. En présence, comme en l'espèce, d'un arrêt qui repose sur une double motivation dont chacun des pans suffit à sceller le sort de la cause (absence de droit au remboursement de l'impôt anticipé et abus de droit), la jurisprudence exige, sous peine d'irrecevabilité, que le recourant s'en prenne à tous les motifs (ATF 138 III 728 consid. 3.4). Le recours répondant à ces exigences, il convient d'entrer en matière.

2.
Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (cf. ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).
Pour autant que la recourante oppose sa propre interprétation des faits à celle retenue dans l'arrêt entrepris, mais sans indiquer en quoi cette dernière serait insoutenable, son argumentation n'est pas admissible. Dans la suite du raisonnement, le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits établis par le Tribunal administratif fédéral.

3.

3.1. La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 132 al. 2 Cst.; art. 1 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21]). D'après l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions, dont font partie les dividendes et actions gratuites (cf. art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé [OIA; RS 642.211]). L'art. 21 al. 1 let. a LIA précise que l'ayant droit au sens des art. 22 à 28 peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur pour l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers s'il avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. L'impôt anticipé s'élève à 35% de la prestation imposable pour les revenus de capitaux mobiliers (art. 13 al. 1 let. a LIA).
L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié (ou y a, ou non, son siège) en Suisse. Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire, il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé; dans

le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (cf. arrêts 2C 364/2012 et 2C 377/2012 du 5 mai 2015 consid. 2.2, destinés à la publication; 2C 818/2011 du 18 janvier 2012 consid. 2.2 in ASA 81 p. 402; 2C 333/2007 du 22 février 2008 consid. 7.3 in RDAF 2009 II 162; 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 in RDAF 2006 p. 239).

3.2. En l'occurrence, la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg sont liés par la Convention du 21 janvier 1993 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (CDI-Lux; RS 0.672.951.81). On se fondera sur la teneur de ce texte antérieure à la modification du 25 août 2009, entrée en vigueur le 19 novembre 2010 (RO 2010 5693), puisque la recourante réclame le remboursement d'un impôt perçu sur des dividendes échus le 10 septembre 2007.
L'ancien art. 10 CDI-Lux prévoit ce qui suit (RO 1994 339) :

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

3.3. La recourante et le Tribunal administratif fédéral divergent sur l'interprétation à donner à l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux. D'après la recourante, cette disposition n'exige pas que le bénéficiaire du dividende en soit le bénéficiaire effectif. Cette lecture se fonde sur le texte de la disposition qui, contrairement à l'art. 10 § 2 let. a CDI-Lux, se réfère au " bénéficiaire " et non au " bénéficiaire effectif ". Le Tribunal administratif fédéral conteste cette interprétation, considérant que la notion de " bénéficiaire " rejoint celle de " bénéficiaire effectif ", de sorte que, même en application de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux, seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé.

3.3.1. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après la Convention) doivent être appliquées pour interpréter les conventions de double-imposition (ATF 139 II 404 consid. 7.2.1 p. 422; arrêt 2C 498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4e éd. 2014, p. 36 n. 107). L'art. 26 de la Convention prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon son art. 31 § 1, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité (interprétation littérale) dans leur contexte (interprétation systématique) et à la lumière de son objet et de son but (interprétation téléologique). En plus du contexte (art. 31 § 2 de la Convention), il sera tenu compte, notamment, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 § 3 let. a). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu (interprétation historique) constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 de la Convention, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 de la Convention).
S'agissant des conventions de double-imposition, on peut résumer ces principes d'interprétation comme suit. Le texte est le point de départ et l'élément central de l'interprétation. En ce qui concerne l'objet et le but du traité, il faut partir de l'idée que les conventions de double-imposition visent principalement à lutter contre la

double-imposition (cf. OBERSON, op. cit., p. 38 n. 112).

3.3.2. Dans un arrêt de principe du 5 mai 2015 (arrêts 2C 364/2012 et 2C 377/2012 du 5 mai 2015, destinés à la publication), le Tribunal fédéral a jugé que l'exigence du bénéficiaire effectif était implicite dans les conventions de double imposition et ne nécessitait pas de référence expresse (consid. 4). Cette solution, qui trouve appui dans la majorité de la doctrine suisse, vise à limiter l'utilisation injustifiée de conventions de double imposition, dans la mesure où seul le bénéficiaire effectif peut se prévaloir des avantages de la convention (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 4.2 et références). Elle correspondait du reste à la conception qui prévalait dans les Etats signataires de la convention de double imposition qui s'appliquait en l'occurrence, à savoir la Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 4.4).

3.3.3. En l'occurrence, il n'y a aucune raison de ne pas appliquer cette jurisprudence à la Convention de double-imposition entre la Suisse et le Grand-Duché de Luxembourg. Il convient donc de retenir que seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé en application de la CDI-Lux.
Cette solution se justifie à plus forte raison en l'espèce que le texte de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux fait appel à la notion de bénéficiaire. Dans ce cas en effet, la doctrine majoritaire est d'avis que la notion de bénéficiaire rejoint celle de bénéficiaire effectif (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 4.2 et références). Admettre le contraire reviendrait à adopter une conception purement formaliste des conventions de double imposition (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 4.2 in fine). Cette interprétation de la CDI-Lux avait du reste déjà été adoptée par la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans une décision datant du 28 février 2001. Dans cette affaire, l'autorité fédérale avait considéré que la notion de " bénéficiaire " prévue à l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux visait la personne qui recevait effectivement une prestation et pouvait en disposer et ne s'appliquait pas à l'actionnaire purement formel d'une société (JAAC 65.86).
L'interprétation systématique de la CDI-Lux va du reste dans le même sens. L'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux doit en effet être lu à la lumière de l'art. 10 § 4 de la convention, selon lequel " les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement ". A la lecture de cette disposition, il apparaît que les paragraphes 1 et 2 de l'art. 10 CDI-Lux avaient bien pour objectif de traiter du bénéficiaire effectif.
Contrairement à ce que prétend la recourante, la formulation de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux procède donc davantage d'une imprécision que d'un choix délibéré des parties à la Convention. Cette imprécision a du reste été corrigée dans la nouvelle teneur de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux.

3.3.4. Il suit des considérations qui précèdent que, conformément à ce que retient l'arrêt attaqué, la notion de bénéficiaire à l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux correspond à celle de bénéficiaire effectif.

4.

4.1. Dans plusieurs arrêts récents, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser la notion de bénéficiaire effectif (" beneficial owner "; arrêts 2C 364/2012 précité, consid. 5; 2C 895/2012 du 5 mai 2015 consid. 4; cf. aussi arrêt 2C 383/2013 du 2 octobre 2015 consid. 4). Selon la définition retenue, le bénéficiaire effectif d'une société est en premier lieu celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cela signifie que la personne qui reçoit le dividende doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.1). Le Tribunal fédéral reprend en particulier la définition proposée par VOGEL, selon laquelle le " beneficial owner " est la personne qui peut décider librement de l'utilisation du capital ou du rendement, le cas échéant de les mettre à disposition de tiers, et/ou qui a le pouvoir de disposer des revenus (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.1 et référence). Il en déduit notamment que le critère essentiel à la base de la définition du bénéficiaire effectif était le contrôle économique, respectivement le pouvoir d'utilisation effective (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.1).

D'après la jurisprudence précitée, la notion de bénéficiaire effectif ne doit pas être appréhendée dans un sens technique et étroit, mais en tenant compte des circonstances économiques. Lorsque la personne qui reçoit le dividende doit simplement le transférer à un tiers, elle ne dispose d'aucun pouvoir de contrôle sur la destination des revenus. Une telle limitation dans le pouvoir de disposer peut résulter d'un contrat écrit, mais aussi découler des circonstances (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.1). L'application du critère du bénéficiaire effectif permet ainsi d'éviter qu'une personne qui agirait par l'entremise d'une entité juridique disposant de pouvoirs restreints s'interpose entre le créancier et le débiteur aux fins de bénéficier des avantages d'une CDI (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 4.3.2). La Cour de céans relève à cet égard qu'il n'est pas déterminant que l'intermédiaire bénéficie réellement d'allègements fiscaux (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.1).
Le Tribunal fédéral se fonde également sur les critères développés par BAUMGARTNER dans sa thèse consacrée à la notion du bénéficiaire effectif (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.2 et la référence citée). D'après cet auteur, la qualification de bénéficiaire effectif ne peut être retenue lorsque la personne qui reçoit les revenus a l'obligation de les transférer à un tiers. Dite obligation peut résulter soit d'un contrat conclu préalablement au versement du dividende, soit de restrictions effectives dans le pouvoir de décision du récipiendaire. Il y a restriction effective lorsque deux conditions cumulatives sont remplies: d'une part, il doit exister un lien de dépendance entre le fait de recevoir les revenus et l'obligation de les transférer à un tiers; d'autre part, l'obligation de transférer les revenus à un tiers doit dépendre de l'existence même des revenus (arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.2.2 et référence).

4.2. Dans un arrêt ultérieur du 2 octobre 2015, le Tribunal fédéral a précisé la notion de bénéficiaire effectif en lien avec le " droit de jouissance " de l'art. 21 al. 1 let. a LIA (arrêt 2C 383/2013 du 2 octobre 2015). La Cour de céans a relevé que les deux notions correspondaient pour l'essentiel. Les critères déterminants à la base des deux définitions étaient la propriété et le contrôle économique. Dans un cas comme dans l'autre, il s'agissait d'éviter qu'une personne ou une société dotée d'un pouvoir de disposer limité sur les dividendes qu'elle percevait ne soit intercalée pour obtenir indûment le remboursement de l'impôt anticipé en Suisse (arrêt 2C 383/2013 précité, consid. 4.1; cf. aussi arrêt 2C 364/2012 précité, consid. 5.1 et 5.2).

5.
Il convient d'examiner si c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a considéré que la recourante ne pouvait pas être tenue pour le bénéficiaire effectif des dividendes qu'elle a perçus en 2007.

5.1. D'après les constatations de fait de l'autorité précédente, qui lient le Tribunal de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF), la recourante n'avait ni personnel, ni bureau, ni infrastructure au Luxembourg. Il s'agissait d'une société sans activité propre, détenue uniquement par un groupe de sociétés américaines, qui avait manifestement été instaurée dans le seul but de constituer l'un des associés de la X._____ La comptabilité de la recourante démontrait qu'elle servait de relais entre la X._____ et les membres américains du groupe B._____ (arrêt attaqué, consid. 8.4.2). De plus, les fonds propres de la recourante étaient très faibles. Ces circonstances démontraient que le groupe B._____ n'avait jamais eu l'intention d'ériger G._____ en une société indépendante de lui-même, mais qu'il souhaitait au contraire maintenir la recourante sous un contrôle financier total (arrêt attaqué, consid. 8.3.1). Le Tribunal administratif fédéral a également relevé que la recourante ne disposait d'aucun pouvoir de décision sur l'utilisation de ses revenus. Il a constaté que la recourante avait été financée par le groupe B._____ au moyen de " certificats PEC " (Preferred Equity Certificates), un instrument financier hybride utilisé
au Luxembourg. L'autorité précédente a cependant retenu que ces PEC's avaient été octroyés à la recourante à l'intention de la X._____ et non à titre de financement pour des projets qui auraient été définis par G._____. Cette observation était renforcée par le fait que les propriétaires de la recourante avaient eux-mêmes souscrit une partie des PEC's émis par la X._____ Ce n'était donc pas G._____ qui décidait de l'attribution des fonds qui lui étaient remis. Le remboursement des PEC's dépendant au surplus des montants perçus par la recourante, de sorte qu'elle n'assumait aucun risque (arrêt attaqué, consid. 8.3.1). Le Tribunal administratif fédéral a ajouté enfin que l'intéressée était manifestement dirigée depuis les Etats-Unis. Il aurait été dès lors plus conforme à la réalité de constituer une société américaine à partir des entités concernées du groupe B._____. Ces entités avaient choisi de se regrouper dans une société à responsabilité limitée luxembourgeoise, alors qu'elles n'avaient aucun lien avec ce pays et qu'elles n'y avaient déployé aucune activité

effective (arrêt attaqué, consid. 8.4.2).

5.2. En l'occurrence, les éléments de fait mis en exergue par le Tribunal administratif fédéral, qui lient la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF), suffisent à démontrer que la recourante ne constituait pas le bénéficiaire effectif des dividendes versés par J._____. Créée dans le seul but de procéder aux transactions litigieuses, la recourante a été placée sous la dépendance et le contrôle financier total du groupe américain B._____, qui la détenait entièrement. N'exerçant aucune activité réelle au Luxembourg, la recourante présentait des fonds propres très faibles. De la sorte, la recourante n'était pas en mesure d'effectuer par elle-même des transactions d'envergure, si ce n'est en servant de relais pour faire transiter des flux financiers générés par autrui et destinés à des tiers. Par ailleurs et surtout, le contexte et le déroulement concret des transactions ne laissent subsister aucun doute sur la nature réelle de la recourante. G._____ n'avait aucun pouvoir de décision sur l'utilisation des dividendes versés. A peine trois mois après le versement des dividendes, la recourante a du reste été mise en liquidation. Ces éléments confirment l'appréciation du Tribunal administratif fédéral selon laquelle la recourante
avait pour seul but de servir à la création de la X._____ afin d'agir en qualité d'intermédiaire entre cette société et les associés.

5.3. La recourante conteste l'appréciation du Tribunal administratif fédéral selon laquelle elle ne décidait pas de l'attribution des fonds qu'elle recevait. La recourante fait également valoir que le groupe B._____ lui avait octroyé des prêts afin qu'elle puisse gérer ses propres activités de manière indépendante. Ce faisant, la recourante remet en cause l'établissement des faits et l'appréciation des preuves de l'autorité précédente, mais sans invoquer l'arbitraire ni démontrer le caractère manifestement inexact des éléments mis en évidence dans la décision attaquée. Une telle argumentation n'est pas admissible sous l'angle de l'art. 97 al. 1 LTF (cf. supra consid. 2). Comme on a vu, le raisonnement du Tribunal administratif fédéral repose sur de nombreux indices qui, appréciés dans leur ensemble, suffisent à considérer que la recourante ne disposait d'aucun pouvoir de décision sur l'utilisation de ses revenus. La recourante conteste ce point en indiquant que la distribution des bénéfices qu'elle réalisait relevait d'un choix de sa part, formé par ses organes et par une décision de son assemblée générale. Cet argument est dénué de pertinence puisqu'il se limite à indiquer que les décisions de la recourante ont été prises en
application du droit des sociétés, ce qui n'est pas contesté. Il ne change en particulier rien au constat, déjà évoqué, que la recourante est entièrement détenue par une seule entité, B._____. La recourante reproche ensuite à l'autorité précédente d'avoir retenu qu'elle n'avait été créée que dans la but de constituer la X._____ Elle relève qu'elle n'aurait pas été en mesure de réaliser seule un tel but puisque la création de la X._____ résultait de la collaboration de trois sociétés tierces et indépendantes. Cet argument perd toutefois de sa consistance eu égard au fait que les sociétés G._____ et A._____ Sàrl sont toutes deux entièrement détenues par B._____. Les sociétés américaines pour le compte desquelles B._____ agit à titre de " nominee " sont certes différentes dans les deux cas. Il n'en demeure pas moins que l'intermédiaire financier reste le même, ce qui constitue un indice fort en faveur d'une stratégie commune. Quant à la participation de I._____ Sàrl, il y a lieu de relever que son apport initial est négligeable en comparaison avec celui des deux autres sociétés. La recourante reproche enfin à l'autorité précédente d'avoir fait abstraction du fait qu'elle avait investi, par le biais de la
X._____, dans des projets de construction immobilière. Cet argument méconnaît cependant que la simple détention de sociétés ne signifie pas encore que la recourante participait activement à la création, la gestion ou le financement de ces sociétés immobilières. La détention de ces trois sociétés s'inscrit du reste dans la stratégie de la recourante consistant à maintenir un siège au Luxembourg.

5.4. Il suit des considérants qui précèdent que le Tribunal administratif fédéral a retenu à juste titre que la recourante ne pouvait pas être tenue pour le bénéficiaire effectif des dividendes qu'elle a perçus en 2007. Dans la mesure où l'une des conditions de l'ancien art. 10 § 2 let. b CDI-Lux permettant de bénéficier d'une exonération d'impôt fait défaut, la recourante ne peut se fonder sur ce texte conventionnel pour obtenir le remboursement de l'impôt anticipé.

6.

Compte tenu de ce qui précède, il n'y a pas lieu d'analyser les autres conditions d'application de la CDI-Lux, en particulier celle relative à la détention directe des participations. Il ne se justifie pas non plus d'examiner la problématique de l'abus de droit, que le Tribunal administratif fédéral a traité par surabondance de motifs, étant précisé que l'existence d'un abus de droit en lien avec l'impôt anticipé ne doit être envisagée que si les conditions justifiant le remboursement sont réunis (cf. arrêt 2C 642/2014 du 22 novembre 2015 consid. 4, destiné à la publication).

7.
Enfin, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur l'argumentation nouvelle de la recourante dans laquelle celle-ci semble se prévaloir d'une éventuelle application de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US; RS 0.672.933.61) et de la possibilité pour ses associés d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé sur la base de leur domicile aux Etats-Unis. Dans la mesure où le remboursement de l'impôt anticipé selon la CDI-Lux n'a pas le même objet qu'un remboursement de l'impôt anticipé fondé sur la CDI-US et ne concerne pas directement la recourante, on ne saurait considérer qu'il s'agit d'une même prétention issue du même contexte de fait dont seul le fondement juridique différerait (cf. arrêt 2C 642/2014 précité, consid. 7). Par conséquent, en évoquant pour la première fois devant le Tribunal fédéral la possibilité d'obtenir un remboursement de l'impôt anticipé sur la base du domicile de ses associés aux Etats-Unis, la recourante élargit l'objet du litige, ce qui n'est pas admissible. Son argumentation n'est donc pas recevable.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 65 et 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 12'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 27 novembre 2015

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

La Greffière : McGregor