Urteilskopf

110 Ib 127

22. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 5 avril 1984 dans la cause Société K. contre Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
1. Verrechnungssteuer, geldwerte Leistung (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV).

Die Überweisung von Gewinnen einer schweizerischen AG an die deren Muttergesellschaft beherrschende ausländische Gesellschaft stellt nach schweizerischem Recht, das jede Gesellschaft eines Konzerns als juristisch selbständige Person betrachtet, keinen Aufwand dar, der eine nachträgliche künstliche Berichtigung der Gewinn- und Verlustrechnung erlaubt. Bei einer solchen Überweisung handelt es sich um eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung (E. 3).

2. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika, Art. VI Abs. 2.

Anwendbarkeit des in Art. VI Abs. 2 DBA-USA vorgesehenen reduzierten Steuersatzes von 5%: umfassende Bedeutung des Begriffs der Dividende. Als solche sind auch "geldwerte Leistungen" zu verstehen (E. 4).

Regeste (fr):
1. Impôt anticipé, prestation appréciable en argent (art. 4 al. 1 lettre b LIA, art. 20 al. 1 OIA).

Un transfert de bénéfices d'une filiale suisse à la société à l'étranger qui domine sa société mère ne peut être considéré, en droit suisse (pour lequel chaque société d'un groupe est une entité juridique autonome), comme une charge permettant un ajustement postérieur artificiel des comptes. Il constitue donc une prestation appréciable en argent, soumise à l'impôt anticipé (consid. 3).

2. Convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique, art. VI al. 2.

Applicabilité du taux réduit de 5% prévu par l'art. VI al. 2 CDI-EU: acception large de la notion de dividende, qui comprend aussi les "prestations appréciables en argent" (consid. 4).

Regesto (it):
1. Imposta preventiva, prestazione valutabile in denaro (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, art. 20 cpv. 1 OIP).

Un trasferimento di utili da una filiale svizzera alla società all'estero che domina la società madre non può essere considerato in diritto svizzero (secondo il quale ogni società di un gruppo è un ente giuridico autonomo) come un'uscita che permetta di rettificare successivamente in modo artificioso il conto perdite e profitti. Esso costituisce pertanto una prestazione valutabile in denaro, soggetta all'imposta preventiva (consid. 3).

2. Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia di imposte sul reddito, art. VI cpv. 2.

Applicabilità dell'aliquota ridotta del 5% prevista dall'art. VI cpv. 2 della Convenzione: accezione ampia della nozione di dividendo, che comprende anche le "prestazioni valutabili in denaro" (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 128

BGE 110 Ib 127 S. 128

Inscrite depuis le 24 janvier 1972 au registre du commerce de Fribourg où elle a son siège social, la société K. dispose d'un capital social de 200'000.- francs. La totalité de ses actions est en mains d'une société K.M. à Fribourg, qui est elle-même une filiale à 100% de la société américaine K.I., dont le siège est à Wichita (Kansas, USA). La recourante pratique le commerce international du pétrole brut et de ses dérivés en achetant et revendant ces produits en son nom et pour son compte. Pour engendrer et conclure ces opérations ou pour en surveiller le bon déroulement, elle recourt toutefois aux services d'autres sociétés faisant partie du groupe K., notamment à Londres, à Rotterdam et à Wichita; à ces sociétés, elle rembourse les frais d'administration qu'elles lui réclament pour ces services. D'après son "compte de pertes et profits pour la période du 1er janvier au 31 décembre 1974", la société K. a réalisé en 1974 un bénéfice brut de 55'461'360.- francs. Au cours de l'exercice 1975, elle a réalisé un bénéfice brut de 4'765'249.- francs. Elle a inscrit au bilan une perte qui tenait compte, notamment, des frais d'administration payés aux sociétés du groupe à Londres (503'588.- fr.), à Wichita (940'559.- fr.), à Madrid (273'051.- fr.) et à Rotterdam (1'966'729.- fr.). Toutefois, dans le "compte de pertes et profits pour la période du 1er janvier au 31 décembre 1975", elle ajouta, conformément aux instructions de la société mère, une charge supplémentaire - avec la mention "ajustement 1974" - d'un montant de 50'285'411.- francs (contre-valeur en fr.s. de 19'192'905.- $ US). L'Administration fédérale des contributions (Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé) ayant demandé à la société K. des explications sur cet "ajustement 1974", celle-ci exposa qu'il s'agissait d'un profit exceptionnel réalisé en 1974 dans des opérations où elle n'était qu'un maillon de la chaîne et qui avaient pris naissance chez K.I. à Wichita et se terminaient également dans cette société mère américaine. Destinées à éluder la législation américaine sur la limitation des prix des produits pétroliers, ces transactions avaient été conclues par la société K. agissant en son propre nom mais pour le compte de la société mère. La recourante avait reçu l'ordre de transférer ce profit de 50'285'411.- francs au crédit de la société K.I. à Wichita. D'après la recourante, les autorités fiscales américaines avaient obligé la société K.I. à considérer ce montant comme son bénéfice à elle, donc imposable aux Etats-Unis, de sorte que la société K. avait dû procéder, avec l'accord des autorités fiscales suisses, à cet ajustement afin d'éviter une double imposition.

BGE 110 Ib 127 S. 129

L'Administration fédérale des contributions a exposé à la société K., par lettre du 17 avril 1980, les motifs pour lesquels elle devait payer l'impôt anticipé sur les "frais supplémentaires facturés par K.I. et ses sociétés filles, assimilés à une distribution de bénéfice" de 50'285'411.- francs. La société K. a contesté devoir payer un impôt anticipé, faisant valoir notamment que "l'écriture passée au débit des comptes de résultat reflète ... une charge justifiée par l'usage commercial. Cela est si vrai que cette charge déductible a été admise par votre propre administration (Division principale de l'impôt pour la défense nationale)". Par décisions du 11 décembre 1980 puis, sur réclamation, du 15 octobre 1981, l'Administration fédérale des contributions a confirmé le principe de la taxation d'un impôt anticipé calculé sur le montant de 50'285'411.- francs. Faisant toutefois application de l'art. VI de la Convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique, elle a retenu le taux réduit de 5%, de sorte que l'impôt anticipé a été fixé à 2'514'270 fr. 55 avec intérêt moratoire dès le 1er janvier 1976. Agissant par la voie du recours de droit administratif, la société K. demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision sur réclamation. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours

Erwägungen

pour les motifs suivants:

2. (Dès lors que le versement litigieux de 50'285'411.- francs n'était pas un remboursement de capital et qu'il avait sa cause dans les droits de participation - indirecte - de la société bénéficiaire, l'Administration fédérale des contributions pouvait le considérer comme une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 lettre b LIA et 20 al. 1 OIA). En réalité, cependant, le problème qui se pose en l'espèce n'est pas tellement de savoir si la société K. a effectué une prestation à son actionnaire ou à une personne proche - ce que la recourante ne conteste pas sérieusement -, mais bien plutôt de savoir si cette prestation peut être considérée comme une charge - que la recourante avait le droit d'inscrire après coup dans ses comptes).

3. En somme, la recourante reproche à l'Administration fédérale des contributions d'avoir considéré le versement litigieux de 50'285'411.- francs comme une sorte de "distribution de bénéfice" et d'avoir ainsi "ignoré" un "usage commercial". Soi-disant en

BGE 110 Ib 127 S. 130

vigueur dans le droit des groupes multinationaux, cet usage commercial permettrait à une société suisse, dépendant d'un groupe dont le siège se trouve aux Etats-Unis, de réajuster ses comptes - dans le sens d'un transfert à l'étranger de ses propres profits - à la suite d'un redressement des profits que les dirigeants du groupe auraient décidé d'opérer entre la société mère américaine et sa filiale suisse, dans le but d'éviter en Suisse l'imposition de ces profits déjà soumis à l'impôt américain. a) Dans la procédure, la recourante a fait valoir qu'en matière d'impôt fédéral de défense nationale, les autorités compétentes ont admis sa thèse de l'ajustement comptable, et accepté ainsi de considérer le versement de 50'285'411.- francs comme une charge venant - après coup - grever le compte de pertes et profits de l'exercice 1974. Elle insiste notamment sur le fait que l'Administration fédérale des contributions avait elle-même - par le Chef de la Division principale de l'impôt de défense nationale - donné son accord à cette solution. En fait, il semble bien qu'en raison de l'importance des montants en cause, le Chef de la Division principale de l'impôt de défense nationale a participé aux négociations entre le Service cantonal des contributions de Fribourg et les représentants de la recourante, mais il n'a pas pu lier la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé, même si ces deux divisions font partie de la même Administration fédérale des contributions: cela a été clairement et très nettement dit par les représentants de la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé lors d'une entrevue qui eut lieu le 12 septembre 1979 dans les bureaux du Service cantonal des contributions à Fribourg. Au demeurant, il ressort clairement de la lettre à laquelle la recourante se réfère - adressée le 4 octobre 1979 par le Service cantonal des contributions de Fribourg - qu'il s'agissait, de la part des autorités fiscales, d'une sorte de transaction relative aux impôts cantonaux, par laquelle "l'extourne des ventes opérée en 1975 (Fr.s. 50'285'411.-) est admise" sous certaines conditions. En effet, le Service cantonal des contributions précisait, d'abord, que "les modalités de taxation exposées dans la présente lettre ne sauraient en aucun cas être considérées comme une reconnaissance tacite des décisions précédentes" et, ensuite, que: "3.3 L'application des modalités exposées ci-dessus est, en outre, subordonnée à la réalisation des conditions suivantes:

BGE 110 Ib 127 S. 131

a) que K. déclare effectivement pour les années de calcul 1979-80 un rendement net moyen minimum imposable de 25 à 30 millions de francs suisses, b) qu'aucune des deux sociétés ne soit mise en liquidation avant la fin de l'année 1982. Si l'une des conditions mentionnées ci-dessus n'était pas réalisée, le contenu de la

présente lettre serait automatiquement nul et non avenu et la taxation des deux sociétés s'effectuerait, pour l'ensemble des périodes susmentionnées, dans la plus stricte application des dispositions légales." C'est donc à tort que la recourante reproche à l'autorité intimée de s'être, en ce qui concerne l'impôt anticipé, écartée de cette solution admise, seulement sous conditions, par d'autres autorités. Il ne saurait être question de considérer l'Administration fédérale des contributions et - encore moins - le Tribunal fédéral comme liés par une telle transaction. b) Au fond, d'après la recourante, la présente affaire concerne un groupe de sociétés agissant à l'échelon international; elle "se situe dans le cadre de ce qu'il est convenu d'appeler en droit fiscal international la fiscalité des groupes et concerne plus précisément les questions relatives aux redressements de profits entre sociétés affiliées appartenant à des juridictions différentes et qui surviennent sur l'intervention ou sur la pression des autorités fiscales de l'un ou de l'autre des pays considérés". Elle reconnaît, cependant, que "l'Administration fédérale des contributions a toujours adopté un point de vue étroit et fiscaliste à cet égard, considérant de telles corrections comme des distributions de profits implicites et les soumettant à l'impôt anticipé", tout en critiquant cette attitude qui serait "en opposition ouverte avec celle des pays étrangers avec lesquels la Suisse entretient des relations les plus étroites ...". aa) A l'étranger, l'existence des groupes de sociétés est parfois officiellement reconnue, en vertu de dispositions légales spéciales qui dérogent aux principes fondamentaux du droit des sociétés. Ainsi, le droit allemand (Konzernrecht) accorde certains privilèges - notamment la possibilité d'imposer une direction unique - à ceux qui annoncent publiquement leur pouvoir de domination sur les diverses sociétés du groupe et prennent l'engagement de garantir les droits des actionnaires minoritaires, travailleurs et créanciers des sociétés qu'ils dominent (voir ROBERT PATRY, Précis de droit suisse des sociétés, vol. I, p. 71; voir les par. 291 à 310 de la loi allemande de 1965 sur les sociétés anonymes; HANS WÜRDINGER, Aktien- und Konzernrecht, Karlsruhe 1966). Les

sociétés qui font partie d'un groupe dont l'existence est ainsi officiellement reconnue perdent leur autonomie en ce sens qu'elles peuvent être amenées à gérer leurs propres affaires dans l'intérêt exclusif du groupe. Sous certaines conditions, en vertu de dispositions spéciales de la loi, la direction du groupe peut même ordonner, à l'intérieur du groupe, des transferts de ressources et de capitaux entre les diverses sociétés comme si elles étaient de simples instruments mis à sa disposition. On peut alors parler d'un "usage commercial" dans le sens allégué par la recourante. bb) En Suisse, en revanche, sous réserve de quelques dispositions particulières du droit fiscal, il n'existe encore aujourd'hui aucune réglementation des groupes de sociétés (voir notamment PETER FORSTMOSER et ARTHUR MEIER-HAYOZ, Einführung in das schweizerische Aktienrecht, 2e éd., p. 299, par. 44 ch. 30). Dans deux arrêts récents (cf. ATF 108 Ib 448 et 37 consid. 4c), le Tribunal fédéral a d'ailleurs constaté que, sous réserve de quelques exceptions que l'on peut trouver plus particulièrement en droit fiscal, le droit positif suisse ne reconnaît ni ne définit officiellement la notion de groupe: une filiale n'est ni un simple établissement, ni une succursale, mais une société juridiquement indépendante (ATF 108 Ib 448; voir PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Aktienrecht, t. I/1, Zurich 1981, p. 126 ch. 53). En tant que société anonyme soumise au droit suisse et juridiquement indépendante de la société mère dont elle dépend économiquement, la filiale a ses propres organes et notamment un conseil d'administration dont la fonction est de gérer les affaires sociales dans l'intérêt de la société elle-même et non pas dans celui du groupe (ATF 108 Ib 37 consid. 4c). Dans le groupe, les intérêts des diverses sociétés qui le composent sont souvent opposés à ceux de la société dominante et comme l'intérêt des filiales passe pratiquement au second plan, le danger existe "que l'entreprise dominante utilise la filiale de façon contraire à ses intérêts, comme un instrument à son propre service" (voir ANNE PETITPIERRE-SAUVAIN, Droit des sociétés et groupes de sociétés, Genève 1972, p. 22 ch. 44). Cela n'est guère compatible avec les principes fondamentaux du droit des sociétés en Suisse: chacune des sociétés du groupe est considérée comme une entité juridiquement indépendante et autonome; "il va de soi et il est reconnu sans exception que l'administration doit toujours se conformer aux intérêts supérieurs de la société" qu'elle dirige (voir G. SCHUCANY, Die Vertreter juristischer Personen im

Verwaltungsrat einer A.G., thèse Zurich 1943, citée par ANNE PETITPIERRE-SAUVAIN, op.cit., p. 22 ch. 43). cc) Dans les groupes suisses, il existe peut-être une pratique analogue à celle admise à l'étranger mais il faut bien reconnaître qu'elle n'est pas compatible avec les principes qui sont à la base du droit positif des sociétés en Suisse. En l'absence d'une réglementation spéciale, une filiale suisse ne peut pas valablement agir au seul profit du groupe auquel elle appartient. Dans son arrêt X., du 2 avril 1982, le Tribunal fédéral a d'ailleurs rappelé que l'administrateur d'une filiale suisse a le devoir de veiller à ce que cette société non seulement paie ses dettes mais aussi et surtout obtienne le remboursement des prêts qu'elle a accordés. "Autrement dit, les emprunts et les prêts que les "promissory notes" constatent ne sont pas de simples opérations financières - fiscalement neutres - accomplies à l'intérieur du groupe; ils concernent une société qui, par son inscription au registre du commerce, a acquis la personnalité juridique, distincte de celle que les autres sociétés ont pu acquérir" (ATF 108 Ib 37 consid. 4c). Pratiquement, cela signifie qu'une filiale suisse ne dispose pas librement de ses ressources et de son patrimoine; elle n'a pas à effectuer, même à l'intérieur du groupe, des versements sans cause valable, simplement pour se conformer aux instructions de la direction du groupe, dans le cadre d'une gestion consolidée: l'administrateur suisse qui exécuterait de telles opérations de transfert contraires aux intérêts de la filiale ne respecterait pas son devoir de diligence énoncé à l'art. 722 al. 1 CO et pourrait engager sa responsabilité personnelle selon l'art. 754 CO.
En outre, du point de vue comptable, la filiale suisse doit s'en tenir au principe de la vérité du bilan - ou du "bilan véridique" - énoncé aux art. 957 et 959 CO (voir, au sujet de ce principe, GÉRALD-CHARLES BOURQUIN, Le principe de sincérité du bilan, Genève 1976, notamment p. 215): elle ne peut donc pas grever son bilan de dettes purement fictives, ni son compte de pertes et profits de charges qui n'en sont pas. Ce serait, en somme, établir un faux bilan qui pourrait, le cas échéant, être constitutif d'une infraction pénale ou fiscale (voir à ce sujet PIERRE DEL BOCA, Le faux bilan de la société anonyme, thèse Lausanne 1974). dd) En droit fiscal fédéral - interne et international -, il y a, certes, quelques dispositions spéciales sur les groupes de sociétés; mais pratiquement elles ont seulement pour objet d'éviter, en matière d'impôt fédéral direct, une triple imposition (art. 59 AIFD)

et, sur le plan international, la double imposition (Conventions de double imposition) des mêmes revenus. Ni en droit interne, ni en droit international, il n'est nulle part prévu de permettre aux dirigeants d'un groupe de répartir librement, entre les diverses sociétés du groupe, les profits réalisés par chacune d'elles afin d'obtenir des économies d'impôt pour l'ensemble du groupe. c) Fin décembre 1975, la société K. a reçu, de la société K.I. et de deux filiales qui ont également leur siège à Wichita (USA), six "factures" - établies en décembre 1975 - pour un montant total de 19'192'905 $, soi-disant en règlement de frais supplémentaires relatifs à des opérations commerciales faites en 1974. La recourante paya ce montant à la société mère K.I., par acomptes, les 22 et 29 décembre 1975 et le 28 avril 1976; elle porta la contre-valeur en francs suisse (50'285'411.- fr.) au débit de son compte de pertes et profits pour l'exercice 1975, comme s'il s'agissait de frais dont elle eût réellement à supporter la charge. De ce fait, le compte de pertes et profits révéla en 1975 une perte nette de 51'456'510.- francs et le bilan au 31 décembre 1975 une perte de 3'731'250.- francs, compte tenu des bénéfices reportés des années précédentes (47'485'260.- fr.). Le 29 septembre 1976, l'assemblée générale ordinaire a approuvé ces comptes de l'exercice 1975. En réalité, il s'agissait de factures fictives, établies dans le but avoué de permettre à la recourante de transférer à la société K.I., sans avoir à les soumettre à l'impôt en Suisse, les profits qu'elle avait elle-même réalisés et comptabilisés en 1974. En effet, il n'est pas contesté que, pour éluder

la législation américaine sur les prix pétroliers, les dirigeants du groupe avaient chargé la recourante d'effectuer des transactions importantes en son propre nom et de réaliser ainsi des bénéfices élevés en 1974 au dehors des Etats-Unis. Ces profits appartenaient donc réellement à la société K. et non pas à la société américaine K.I. Cela est d'ailleurs attesté par les comptes de l'exercice 1974 que l'assemblée générale ordinaire a approuvés sans réserve le 11 juin 1975, admettant ainsi que la recourante avait réalisé un bénéfice net de 36'213'596.- francs en 1974. D'autre part, le caractère fictif des factures résulte déjà du fait que ces documents ont été établis en décembre 1975 alors qu'ils se rapportent soi-disant à des opérations réalisées en 1974. De plus, il ne faut pas oublier qu'en 1974 la recourante avait déjà payé à

diverses sociétés du groupe (à Londres, à Wichita, à Madrid et à Rotterdam) des montants non négligeables (pour un total de 2'983'810.- fr.) en remboursement de frais d'administration". D'ailleurs, tout au long de la procédure, les représentants de la recourante n'ont jamais allégué que le montant de 50'285'411.- francs correspondît à des frais effectifs de la société mère que la filiale suisse dût lui rembourser: la gratuité et le caractère insolite de ce versement sont même confirmés par l'engagement que les dirigeants du groupe ont pris de désintéresser la recourante en cas de faillite.
d) En définitive, il faut bien admettre que la recourante - société anonyme soumise au droit suisse et juridiquement indépendante des autres sociétés du groupe - ne pouvait pas simplement, sans contre-prestation, transférer ses profits aux Etats-Unis en procédant, après coup, à ce qu'elle appelle un ajustement de ses comptes 1974 qui ne correspondait pas à la réalité. Si, en décembre 1975, la société K.I. voulait pouvoir en disposer elle-même, elle devait, d'abord, intervenir à l'assemblée générale de la société K. pour obtenir une décision d'attribution de tous les bénéfices disponibles sous la forme de dividende et réclamer ensuite le paiement de ce dividende (par l'intermédiaire de la société K.M.). Or, les dirigeants du groupe n'ont pas suivi cette voie normale. S'il ne correspondait pas à une distribution de bénéfices, le versement litigieux de 50'285'411.- francs ne pouvait pas non plus être considéré comme le paiement d'une dette ou d'une charge. Il constituait simplement une prestation appréciable en argent que la recourante a effectuée gratuitement - sans contre-prestation - directement à sa "grand-mère" américaine. Comme il ne s'agissait pas d'un remboursement de capital, c'est donc à bon droit que l'Administration fédérale des contributions a soumis ce montant de 50'285'411.- francs à l'impôt anticipé.

4. Normalement, selon l'art. 13 al. 1 lettre a LIA, pour les revenus de capitaux mobiliers, l'impôt anticipé s'élevait, à l'origine, à 30% de la prestation imposable; pourtant l'Administration fédérale des contributions a taxé l'impôt dû par la recourante au taux réduit de 5%. a) Selon l'art. VI al. 1 de la Convention de double imposition conclue le 24 mai 1951 entre la Suisse et les Etats-Unis, "le taux de l'impôt que l'un des Etats contractants" - en l'espèce la Suisse - "perçoit sur les dividendes dont la source se trouve sur son

territoire ne doit pas excéder 15%, si le bénéficiaire du dividende est une personne domiciliée dans l'autre Etat ou une société ou un autre sujet de droit de cet autre Etat" - soit, en l'occurrence, les Etats-Unis d'Amérique - "et ne possède pas d'établissement stable dans l'Etat qui perçoit l'impôt". Le taux de l'impôt est même réduit à 5% du montant de la prestation imposable lorsque les conditions particulières prévues à l'art. VI al. 2 de la Convention sont réunies, c'est-à-dire si "l'actionnaire est une société disposant directement ou indirectement d'au moins 95 pour cent des voix dans la société qui verse les dividendes et si le revenu brut de la société qui verse les dividendes ne comprend pas plus de 25 pour cent d'intérêts ou de dividendes autres que ceux

qui proviennent de ses propres sociétés filiales. Cette réduction du taux d'impôt à 5 pour cent n'est cependant pas applicable lorsque la relation entre les deux sociétés a été établie ou est maintenue principalement afin de bénéficier de ce taux réduit." b) Certes, la recourante n'a pas rapporté la preuve formelle de sa filiation (par l'intermédiaire de la société K.M.) à la société américaine K.I. dont le siège se trouve à Wichita (USA); mais cela n'était pas nécessaire. Sur la base d'indices qui se trouvent au dossier, les autorités fiscales suisses ont toujours admis que la société K. est une filiale à 100% de la société K.M., qui est elle-même une filiale à 100% de la société K.I. Ainsi, c'est bien cette société américaine, bénéficiaire du versement litigieux, qui détient indirectement au moins le 95% des voix à l'assemblée générale de la société suisse ayant effectué le paiement; d'autre part, il n'existe aucune raison de penser que cette filiation "a été établie ou est maintenue principalement afin de bénéficier de ce taux réduit" de 5%. Par ailleurs, il ressort clairement des comptes de pertes et profits des trois années ayant précédé celle du versement litigieux (1972 à 1974) que le revenu brut de la recourante ne comprenait ni intérêts, ni dividendes, mais essentiellement des revenus de sa propre activité commerciale. c) Il est vrai que le versement litigieux de 50'285'411.- francs ne constituait pas un paiement de dividende, mais cela importe peu dans le cas particulier. Si la Convention ne définit pas elle-même la notion de dividende, il est admis en doctrine qu'en vertu de l'art. II al. 2, il faut donner à toute expression non autrement définie le sens que lui attribue la législation fiscale de l'Etat où la prestation imposable trouve sa source (voir KURT LOCHER,

Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Bâle 1957 p. 109 ch. 130). Or, en droit suisse, la notion de dividende comprend aussi les prestations appréciables en argent au sens des art. 4 al. 1 lettre b LIA et 20 al. 1 OIA (voir dans ce sens KURT LOCHER, op.cit., p. 110 ch. 132). Si la société K.I. avait obtenu le paiement - par l'entremise de K.M. - de la somme litigieuse à titre de dividende selon la voie normale décrite ci-dessus (cf. consid. 3d), la question se serait certes posée en d'autres termes de savoir si l'art. VI al. 2 est applicable à une telle distribution de dividendes; il eût alors fallu sérieusement se demander si l'impôt ne devait pas être perçu au taux de 15% de l'art. VI al. 1 de la Convention. Mais cette question n'a pas à être tranchée dès lors qu'en l'occurrence les choses se sont passées différemment: il y a eu versement direct d'une prestation assimilable à un "dividende", au sens de la Convention, et cela au profit d'une société "grand-mère", dont la participation - indirecte - à la société K. atteint le minimum prescrit par l'art. VI al. 2 de la Convention. Même si la formulation de cette disposition est relativement imprécise, cela suffit à admettre qu'elle est applicable dans le cas particulier. d) C'est donc à bon droit que l'Administration fédérale des contributions a mis la recourante au bénéfice de ce taux minimum de 5% et fixé ainsi à 2'514'270 fr. 55 le montant de l'impôt que la société K. doit non seulement payer mais aussi mettre à la charge de la société K.I. En effet, malgré le texte quelque peu équivoque de l'art. 14 al. 1 LIA, l'obligation de transférer la charge fiscale au bénéficiaire de la prestation imposable existe même si cette prestation a déjà été effectuée sans déduction de l'impôt (ATF 108 Ib 477 consid. 3b).