Urteilskopf

142 II 9

2. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause X., Paris contre Administration fédérale des contributions (recours en matière de droit public) 2C_642/2014 du 22 novembre 2015

Regeste (de):
Art. 24 Abs. 3 VStG; Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-FR); Verrechnungssteuer auf Wertschriftenerträgen aus indexgestützten Differenzgeschäften; Anspruch auf Rückerstattung.

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer nur zu prüfen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen, die zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigen, überhaupt erfüllt sind (E. 4).

Bestätigung der Praxis, wonach der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Fall eines ausländischen Unternehmens, das eine inländische Betriebsstätte unterhält, davon abhängt, dass die Einkünfte dem Betriebsvermögen angehören (E. 5).

Falls der angefochtene Entscheid die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG betrifft, ist eine neue rechtliche Begründung der Beschwerde, welche die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach dem DBA CH-FR zum Gegenstand hat, vor dem Bundesgericht unzulässig, weil sie auf einem gänzlich anderen Tatsachenzusammenhang beruht (E. 7).

Regeste (fr):
Art. 24 al. 3 LIA; Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR); impôt anticipé prélevé sur des revenus de titres détenus dans le cadre d'activités d'arbitrage sur indice; droit au remboursement.

L'existence d'une évasion fiscale en lien avec l'impôt anticipé ne doit être examinée que si les conditions justifiant le remboursement en vertu de la loi sont réunies (consid. 4).

Confirmation de la jurisprudence selon laquelle le droit au remboursement de l'impôt anticipé d'une entreprise étrangère fondé sur l'établissement suisse est soumis à la condition de l'appartenance du rendement à la fortune d'exploitation (consid. 5).

Lorsque l'arrêt attaqué traite du remboursement de l'impôt anticipé selon l'art. 24 al. 3 LIA, une argumentation nouvelle portant sur le remboursement de l'impôt anticipé fondé sur la CDI CH-FR est irrecevable devant le Tribunal fédéral, car elle repose sur un contexte factuel complètement différent (consid. 7).

Regesto (it):
Art. 24 cpv. 3 LIP; Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI CH-FR); imposta preventiva prelevata su redditi di titoli detenuti nell'ambito di attività di arbitraggio su indici; diritto al rimborso.

Il quesito di sapere se vi è evasione fiscale in relazione all'imposta preventiva va esaminato unicamente se le condizioni che giustificano il rimborso ai sensi della legge sono adempiute (consid. 4).

Conferma della giurisprudenza secondo la quale il diritto al rimborso dell'imposta preventiva di un'impresa straniera, fondato sulla stabile organizzazione svizzera, soggiace alla condizione che il reddito appartenga al patrimonio aziendale (consid. 5).

Allorquando la sentenza impugnata tratta il rimborso dell'imposta preventiva in virtù dell'art. 24 cpv. 3 LIP, una nuova argomentazione che propone di procedervi in applicazione della CDI CH-FR è inammissibile dinanzi al Tribunale federale, poiché fondata su un contesto fattuale completamente differente (consid. 7).

Sachverhalt ab Seite 10

BGE 142 II 9 S. 10

A. X., Paris (ci-après: la Société) possède une succursale à Zurich, inscrite au registre du commerce du canton de Zurich depuis octobre 1999 (ci-après: la Succursale ou la Succursale de Zurich). Elle a pour but tous types d'opérations bancaires ou toute affaire en relation avec des opérations bancaires et/ou des participations. En 2008 et 2009, la Société, agissant par l'intermédiaire de la Succursale de Zurich, a demandé à l'Administration fédérale des contributions le remboursement à titre provisoire de l'impôt anticipé pour les années 2008 et 2009. A la suite de ses demandes, la Société a reçu trois acomptes de 4'000'000 fr. à titre d'impôt anticipé à récupérer pour l'année 2008 et deux acomptes de 4'000'000 fr. pour l'année 2009. Les 8 janvier 2009, 25 février 2009 et 3 février 2010, la Société a demandé à l'Administration fédérale des contributions le remboursement définitif de l'impôt anticipé perçu sur les rendements échus en 2008 et 2009. Les demandes portaient sur des montants de 33'502'652 fr. 40 et de 3'595 fr. 57 pour 2008, et sur un montant de 31'298'025 fr. 39 pour 2009.

BGE 142 II 9 S. 11

L'Administration fédérale des contributions n'a que très partiellement fait droit aux demandes de remboursement de l'impôt anticipé formées par la Société, admettant de rembourser 399'402 fr. 50 pour 2008 et 768'110 fr. 70 pour 2009.

B. Le 1er avril 2011, l'Administration fédérale des contributions a rendu une décision formelle, dans laquelle elle a réclamé à la Succursale de Zurich le paiement de 18'832'486 fr. 80 à verser dans les trente jours, auquel s'ajoutait un intérêt de 5 %. Statuant sur réclamation, l'Administration fédérale a confirmé cette décision le 7 novembre 2012. A l'encontre de la décision sur réclamation, la Société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral qui, par arrêt du 3 juin 2014, a rejeté celui-ci. Les juges ont estimé que le remboursement n'était pas possible pour deux motifs. D'une part, ils ont considéré que les titres en cause ne pouvaient pas être attribués à l'établissement stable en Suisse, de sorte que l'une des conditions du droit au remboursement fondé sur l'art. 24 al. 3 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) faisait défaut. D'autre part, sous l'angle de l'évasion fiscale, un tel remboursement était également exclu.

C. La Société forme un recours en matière de droit public à l'encontre de l'arrêt du 3 juin 2014. Elle conclut principalement à l'annulation de l'arrêt attaqué et, reprenant les conclusions chiffrées formulées devant le Tribunal administratif fédéral, conclut au remboursement de l'impôt anticipé pour les années 2008 et 2009. Le Tribunal fédéral rejette le recours de la Société dans la mesure où il est recevable. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

4. Le litige porte sur le bien-fondé des prétentions de la recourante en remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur des revenus de titres détenus dans le cadre d'activités d'arbitrage sur indice (pour une description de ces activités, cf. consid. 3.2 non publié). Le Tribunal administratif fédéral les a refusées parce que, d'une part, les conditions du droit au remboursement prévues à l'art. 24 al. 3 LIA n'étaient pas réunies et que, d'autre part, il y avait évasion fiscale (art. 21 al. 2 LIA). La recourante invoque une violation de ces deux dispositions.

BGE 142 II 9 S. 12

L'application de l'art. 24 al. 3 LIA par le Tribunal administratif fédéral doit être vérifiée en premier lieu. En effet, l'existence d'une évasion fiscale en lien avec l'impôt anticipé (cf. art. 21 al. 2 LIA) ne doit être envisagée que si les conditions justifiant le remboursement en vertu de la loi sont réunies (cf. MAJA BAUER BALMELLI, in Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2e éd. 2012, n°35 in fine ad art. 21 VStG).

5. En lien avec l'art. 24 al. 3 LIA, la recourante reproche au Tribunal administratif fédéral de lui avoir refusé le bénéfice de cette disposition au motif que les titres en cause ne faisaient pas partie de la fortune d'exploitation de la Succursale de Zurich. Elle conteste en substance l'application à sa situation de la jurisprudence sur laquelle le Tribunal administratif fédéral s'est fondé; elle soutient que les titres en cause ne doivent pas être considérés comme des "participations", mais, selon leur comptabilisation, comme des actifs faisant partie du stock commercial de la succursale de Zurich. Partant, en application des règles applicables à la répartition intercantonale et internationale du capital des entreprises, elle estime que ces titres appartiennent à sa fortune d'exploitation.

5.1 L'article 24 LIA énumère les catégories de personnes morales et d'entreprises commerciales ayant droit au remboursement si elles remplissent les conditions générales figurant à l'art. 21 LIA. Il prévoit, à son alinéa 3, que les entreprises étrangères qui sont tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux sur leurs revenus provenant d'un établissement stable en Suisse ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement, ont droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit du revenu de cette fortune.

5.2 Dans une jurisprudence rendue en 2008, le Tribunal fédéral s'est interrogé sur la portée de l'art. 24 al. 3 LIA (arrêt 2C_333/2007 du 22 février 2008, in RDAF 2009 II p. 162 et in RF 63/2008 p. 475). Le Tribunal administratif fédéral a fondé sa décision sur les principes posés dans cet arrêt.

5.2.1 La recourante soutient que cette jurisprudence ne lui est pas opposable, car l'état de fait sur lequel elle repose est différent. L'arrêt 2C_333/2007 concernait la détention par une succursale suisse d'une société étrangère de l'entier du capital-actions d'une société anonyme, alors que la succursale de Zurich détenait moins d'un pour cent du capital de diverses sociétés du SMI; de plus, les actions suisses détenues ne pouvaient être considérées comme de

BGE 142 II 9 S. 13

véritables "participations" au sens du droit fiscal (impôts directs, TVA, droit de timbre de négociation), mais, tel que cela ressort du reste de leur comptabilisation effective, comme des actifs faisant partie du stock commercial de la succursale de Zurich. Dans la cause 2C_333/2007, le Tribunal fédéral a précisé la portée de l'art. 24 al. 3 LIA et défini les conditions d'application de cette disposition de manière générale. Dès lors que la demande de remboursement litigieux se fonde sur cette même disposition, on ne voit pas que les principes jurisprudentiels posés en lien avec l'art. 24 al. 3 LIA ne seraient pas applicables au motif que le cas d'espèce diffère de celui qui est à son origine. Quant à la définition fiscale ou comptable de la "participation", elle peut avoir une incidence sur l'imposition des titres détenus par la recourante et/ou des rendements s'agissant des lois fiscales citées par celle-ci. En revanche, il est difficile de saisir, et la recourante ne l'explique pas non plus, en quoi cette qualification aurait justifié que le Tribunal administratif fédéral ne tienne pas compte de l'arrêt 2C_333/2007. En outre, la façon dont la recourante a comptabilisé les titres en cause dans les actifs faisant partie du stock commercial de la succursale de Zurich ne saurait jouer un rôle déterminant si celle-ci ne correspond pas à la réalité économique (cf. infra consid. 5.3.1).

5.2.2 Il ressort de l'arrêt 2C_333/2007 que pour avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé en vertu de l'art. 24 al. 3 LIA, l'entreprise doit a) être étrangère, b) disposer d'un établissement stable en Suisse, c) être tenue de payer des impôts cantonaux et communaux d) sur les revenus provenant de cet établissement stable ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement et enfin e) demander le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement de cette fortune ("von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer") (arrêt 2C_333/2007 du 22 février 2008 consid. 6.1, in RDAF 2009 II p. 171). A la suite d'une analyse détaillée, la Cour de céans a considéré que l'appartenance du rendement à la fortune d'exploitation constituait une condition supplémentaire et distincte qui limitait le droit au remboursement de l'impôt anticipé d'une entreprise étrangère fondé sur l'établissement suisse (arrêt 2C_333/2007 précité, consid. 6.2, 7.1-7.3).

5.2.3 Certains auteurs ont critiqué l'approche consistant à faire de l'appartenance à la fortune d'exploitation une condition distincte de l'assujettissement aux impôts cantonaux et communaux, sans véritable motivation (ADRIANO MARANTELLI, Rückerstattung der

Verrechnungssteuer bei einer inländischen Betriebsstätte mit ausländischem Stammhaus: das verrechnungssteuerliche "Betriebsstätten-Sandwich", in Entwicklungen im Steuerrecht 2009, 2009, p. 291 ss, 303). Ils relèvent en substance que la fonction de garantie qu'exerce l'impôt anticipé dans les relations internes devrait aussi valoir s'agissant de l'art. 24 al. 3 LIA et que l'approche de la jurisprudence risque d'engendrer des situations de double charge, si une succursale en Suisse, assujettie aux impôts cantonaux et communaux, se voit refuser le remboursement de l'impôt anticipé au motif que les rendements en cause n'appartiennent pas à la fortune d'exploitation de l'entité en Suisse (cf. GRÜNINGER/OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2008], RSDA 2009 p. 51 ss, 63; BEHNISCH/ OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, RJB 145/2009 p. 572 s.; MARANTELLI, op. cit., p. 303 ss). Ces critiques perdent de vue que la fonction de garantie de l'impôt anticipé s'applique seulement aux personnes qui ont leur domicile ou leur siège en Suisse et qui déclarent correctement les rendements qui en sont frappés (arrêt 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 8), mais que, pour les bénéficiaires de prestations imposables qui ne sont pas domiciliés en Suisse selon le droit interne suisse, l'impôt anticipé est en principe une charge définitive dans les relations internationales. Ce n'est ainsi qu'à certaines conditions précises que l'impôt anticipé peut être remboursé à une entreprise étrangère, soit en cas de rattachement économique (établissement stable en Suisse) (cf. OBERSON/FALTIN, Impôt anticipé, Fiche juridique suisse 1236 p. 4) ou en vertu d'une convention de

double imposition (FILIPPO LURÀ, L'impôt anticipé, 2015, p. 317 s.). L'art. 24 al. 3 LIA apparaît ainsi comme une exception permettant à des sociétés étrangères d'éviter la charge définitive que constitue en principe cet impôt pour elles; on ne peut dans ce contexte parler de fonction de garantie similaire à celle existant pour les sociétés établies en Suisse. Quant au risque de double imposition aussi objecté par la doctrine, il y a lieu de relever que l'Administration fédérale chargée de gérer l'impôt anticipé ne saurait être liée par l'appréciation des autorités fiscales cantonales dans le domaine de l'impôt cantonal et communal sur la fortune et le revenu (cf. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, Vorbem. n°97); du reste, il est seulement exigé que l'établissement stable soit assujetti aux impôts cantonaux ou communaux, peu importe que celui-ci bénéficie d'un traitement privilégié sous forme d'allégement, voire d'une exonération (BERNHARD

ZWAHLEN, in Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd. 2012, n°51 ad art. 24 VStG; PFUND/ZWAHLEN, Verrechnungssteuer, vol. II, 1985, n°6.10 art. 24). Le risque de double charge fiscale doit donc être relativisé. Des situations de "double imposition" peuvent d'ailleurs se produire en lien avec l'impôt anticipé pour un contribuable domicilié en Suisse; si celui-ci s'abstient de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'impôt anticipé, il devra alors supporter la double charge de l'impôt anticipé et des impôts directs. Le Tribunal fédéral a récemment souligné que cette conséquence, même si elle peut s'avérer lourde, ne viole aucune norme de droit fédéral (arrêt 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.7, in RDAF 2013 II p. 197, 206 confirmant un arrêt du 25 janvier 1952, in ASA 21 p. 447 ss, spéc. 450). Dans ces circonstances, il n'apparaît pas que les critiques de la doctrine mettent en évidence des motifs pertinents qui justifieraient de revenir sur l'arrêt 2C_333/2007 en tant qu'il exige, comme condition indépendante, l'appartenance du rendement pour lequel le remboursement est demandé à la fortune d'exploitation de l'établissement stable en Suisse (cf. sur les conditions d'un changement de jurisprudence, ATF 136 III 6 consid. 3 p. 8; ATF 133 V 37 consid. 5.3.3 p. 39).

5.3 En l'espèce, la recourante est une entreprise dont le siège principal est en France et qui dispose d'une succursale à Zurich. Selon l'arrêt attaqué, cette dernière est assujettie à l'imposition en Suisse, dans le canton de Zurich; il convient de préciser que le fait qu'elle bénéficie d'une réduction d'impôt (le Tribunal administratif fédéral évoque une réduction de 100 % en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice), n'est pas pertinent sous l'angle de l'art. 24 al. 3 LIA (cf. supra consid. 5.2.3). Le remboursement a par ailleurs été demandé, par l'entremise de la succursale de Zurich, dans les formes prescrites. Seule reste problématique l'appartenance des titres en cause à la fortune d'exploitation de la succursale de Zurich, que l'arrêt attaqué n'a pas admise.

5.3.1 Selon l'arrêt 2C_333/2007, la notion de fortune d'exploitation de l'art. 24 al. 3 LIA est une notion à contenu économique, de sorte que les autorités fiscales peuvent se laisser guider par des considérations économiques et rechercher si la participation en cause sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable, constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement ou si l'activité de l'établissement

stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des bénéfices de la société dont la participation est en cause. Cet examen a pour but d'éviter qu'une entreprise étrangère ne transfère une participation dans

les comptes de sa succursale suisse que pour des motifs fiscaux, notamment le remboursement de l'impôt anticipé, et non pas pour des motifs commerciaux (arrêt 2C_333/2007 du 22 février 2008 consid. 7.5, in RDAF 2009 II p. 162, 174 et les références doctrinales citées). Selon la pratique de l'Administration fédérale, décrite et confirmée dans l'arrêt précité (cf. consid. 6.2 et 7.3), une participation est rattachée à l'établissement stable en Suisse si elle sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable, constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement ("upstream") ou si l'activité de l'établissement stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des revenus de participation ("downstream"). Tel n'est pas le cas si la participation est détenue dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise étrangère ou profite à l'ensemble de cette dernière. L'attribution d'une participation à la fortune d'exploitation de l'établissement stable d'une société étrangère doit répondre à des critères objectifs et ne peut dépendre du libre arbitre de l'entreprise étrangère. La doctrine récente reprend cette conception (cf. ZWAHLEN, op. cit., n°55 s. ad art. 24 VStG).

5.3.2 Il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF; cf. consid. 3.1 non publié), que les titres litigieux ont pour la plupart été acquis sur le marché par la recourante au nom de son siège et ont ensuite été transférés à sa succursale dans le cadre d'opérations "back to back". Par ce procédé, le siège "vendait" les actions à sa succursale et achetait les futures émis par cette dernière. Ces transferts étaient de plus financés par le siège au moyen de prêts à court terme, dans la mesure où les opérations d'arbitrage obligent à acquérir un grand volume de titres (cf. consid. 3.2 non publié). Le bilan de la succursale au 31 décembre 2008 s'élevait à 942 millions de francs alors que cet établissement détenait des titres pour une valeur de plusieurs milliards entre février et mai de la même année. La recourante avait elle-même expliqué que la succursale suisse n'avait pas l'envergure nécessaire pour procéder aux opérations en question et que les cocontractants exigeaient de traiter avec le siège, ce qui était habituel dans ce genre d'opérations. Enfin, la plupart des opérations liées à la vente ou à

l'achat des titres étaient effectuées depuis le siège, un seul trader se trouvait à Zurich qui était détaché du siège et non engagé par la succursale. Le Tribunal administratif fédéral relève que la recourante avait souligné que les activités dites "post-trade", comprenant par exemple le travail de vérification et de rapprochement pour les opérations de livraison des actions et des mouvements en cash, étaient aussi sous-traitées au siège de Paris sur la base d'un contrat de service, dans un but de maîtrise des coûts et de concentration des connaissances et expertises. Sur la base de ces faits, on ne voit pas que l'on puisse reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé l'art. 24 al. 3 LIA en estimant que les rendements pour lesquels le remboursement était demandé ne faisaient pas partie de la fortune d'exploitation de la succursale.

5.4 La recourante ne formule aucun grief propre à modifier cette conclusion. Comme déjà indiqué, on ne voit pas que la qualification des titres litigieux sous l'angle d'autres lois fiscales justifie l'inapplication de la jurisprudence 2C_333/2007; l'affirmation de la recourante selon laquelle lesdits titres appartiendraient à la fortune commerciale de la Succursale conformément à leur comptabilisation ne saurait être déterminante si cela ne correspond pas à la réalité économique (cf. supra consid. 5.3.1). Il n'y a, au demeurant, pas lieu d'entrer plus avant sur l'interprétation de l'art. 24 al. 3 LIA selon les règles applicables à la répartition intercantonale et internationale du capital des entreprises prônée par la recourante, car le raisonnement suivi dans le recours part de la prémisse erronée qu'il est justifié d'un point de vue économique de considérer que les titres en cause appartiennent à la fortune d'exploitation de la Succursale. Or, il a été vu que les constatations de l'arrêt attaqué ne permettent pas de tirer cette conclusion et la recourante affirme l'inverse en se fondant sur sa propre appréciation des preuves. Le fait que les opérations d'arbitrage sur indice soient en principe organisées de la sorte, avec la mise à contribution de succursales situées dans différents pays n'est pas un élément propre à modifier cette conclusion. Enfin, la recourante s'égare lorsqu'elle invoque une inégalité de traitement contraire aux art.

8 et 127 al. 2 Cst. entre les succursales de sociétés étrangères et les sociétés de capitaux suisses sous l'angle de l'impôt anticipé. En effet, il a déjà été souligné que, pour les sociétés de capitaux étrangères, l'impôt anticipé constitue une charge fiscale définitive. Elles ne peuvent en obtenir le remboursement qu'en

vertu d'une convention internationale ou de l'art. 24 al. 3 LIA, par le biais d'un établissement stable en Suisse. Cette situation n'est pas identique à celles des sociétés de capitaux dont le siège est en Suisse et pour lesquelles l'impôt anticipé a en premier lieu une fonction de garantie (cf. supra consid. 5.2.3).

5.5 En conclusion, on ne voit pas que l'arrêt attaqué viole l'art. 24 al. 3 LIA.

6. Dès lors que c'est à juste titre que les autorités précédentes ont considéré que la recourante n'avait pas droit au remboursement de l'impôt anticipé en application de l'art. 24 al. 3 LIA, il n'y a pas lieu d'examiner la problématique sous l'angle, subsidiaire, de l'art. 21 al. 2 LIA (évasion fiscale). Il ne se justifie pas non plus d'analyser en détail les caractéristiques des opérations effectuées pour déterminer si, en fonction de celles-ci, la succursale était ou non le bénéficiaire effectif des dividendes. Du reste, le Tribunal administratif fédéral n'a pas abordé la problématique sous cet angle.

7. A titre alternatif et dans une argumentation nouvelle, la recourante soutient que, en considérant que l'essentiel des montants engagés dans l'activité d'arbitrage sur futures proviennent du siège, le Tribunal administratif fédéral reconnaît indirectement que c'est l'établissement principal de la recourante à Paris (et non la succursale de Zurich) qui aurait dû faire valoir les demandes de remboursement de l'impôt anticipé sur la base de l'art. 11 ch. 2 let. a de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). Partant, la recourante invoque, comme ultima ratio, de pouvoir bénéficier de cette disposition et récupérer l'impôt anticipé sur la base du taux conventionnel de 20 % à la place du taux de 35 % applicable aux entreprises suisses.

7.1 Devant le Tribunal fédéral, il est admissible de présenter une argumentation juridique nouvelle, pour autant que celle-ci repose sur les constatations de fait de l'arrêt attaqué (ATF 138 II 217 consid. 2.4 p. 220 s.; arrêt 2C_941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 1.8.3, in ASA 82 p. 375). Par exemple, on peut, si le litige porte sur des prétentions en paiement de nature contractuelle, remettre en cause pour la première fois devant le Tribunal fédéral la qualification juridique du contrat retenue (cf. arrêt 4A_71/2011 du 2 mai 2011 consid. 2.2). En revanche, il n'est pas possible d'étendre l'objet du litige devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 136 V 362 consid. 3.4.4 et 4 p. 365 s.).

7.2 En l'occurrence, le litige porte sur le droit de la recourante d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé. Avant son recours devant le Tribunal fédéral, la recourante s'était fondée exclusivement sur l'art. 24 al. 3 LIA. A présent, elle demande à titre alternatif que l'on admette son droit au remboursement en application de l'art. 11 ch. 2 let. a CDI CH-FR. L'art. 11 ch. 1 de la Convention prévoit que les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident d'un autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. Selon l'art. 11 ch. 2 let. a CDI CH-FR, "les dividendes visés au par. 1 sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident

de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes". Il en découle que la demande de remboursement de l'impôt anticipé, selon qu'elle se fonde sur l'art. 24 al. 3 LIA ou sur la CDI CH-FR, repose sur un contexte complètement différent. Elle implique pour la première, l'existence d'un établissement stable en Suisse tenu de payer des impôts cantonaux ou communaux et le remboursement ne porte que sur des rendements en lien direct avec celui-ci, alors que, sous l'angle de la Convention internationale, la société étrangère peut réclamer le remboursement partiel en lien avec des dividendes qui sont imposables en France et qui ont été frappés de l'impôt anticipé en Suisse. Les demandes en remboursement de l'impôt anticipé ont donc un contenu matériel différent, selon qu'elles se fondent sur l'art. 24 al. 3 LIA ou sur l'art. 11 al. 2 CDI CH-FR. Les formulaires officiels prévus à cet effet ne sont du reste pas les mêmes et la recourante n'a fait usage que du formulaire 25, en lien avec l'art. 24 al. 3 LIA. En résumé, le remboursement de l'impôt anticipé selon 24 al. 3 LIA n'a pas le même objet qu'un remboursement de l'impôt anticipé fondé sur l'art. 11 ch. 2 CDI CH-FR et est soumis à des conditions différentes. On ne saurait ainsi considérer qu'il s'agit d'une même prétention issue du même contexte de fait dont seul le fondement juridique différerait. Par conséquent, en formulant pour la première fois devant le Tribunal fédéral une demande de remboursement de l'impôt anticipé sur la base de l'art. 11 ch. 2 let. a CDI CH-FR, la recourante élargit l'objet du litige, ce qui n'est pas admissible. Son argumentation n'est donc pas recevable.

7.3 Si la recourante estime avoir droit à un remboursement partiel sur la base de la CDI CH-FR, il lui appartient de s'adresser dans les

formes requises aux autorités compétentes et d'obtenir une décision à ce sujet contre laquelle elle pourra, le cas échéant, recourir. Il convient de rappeler que, comme il l'a été indiqué dans l'arrêt 2C_333/2007 consid. 3 et 8.2, il n'appartient pas à l'Administration fédérale d'examiner cette question d'office. (...)