

# **BVGer A-1405/2014 vom 31. Juli 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-07-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1405\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1405_2014)

FR: TAF A-1405/2014 du 31 juillet 2015

IT: TAF A-1405/2014 del 31 luglio 2015

## **Regeste**

Impôt anticipé

## **Erwägungen**

### **E. 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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît 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 aux art. 33 et 34 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 attaquée, laquelle a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 17 mars 2014, le mémoire est en outre intervenu dans le délai utile (cf. art. 50 al. 1 et 20 al. 1 et 3 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit au surplus 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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, 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).

### **E. 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 du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21]), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). 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-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 2.2 et A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 1.2; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

### **E. 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 en la matière, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s.; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; 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 fiscale 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 la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 et 1202/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.4).

### **E. 2.1**

Le principe de la légalité exige, comme principe de base de l'action de l'administration, une norme générale et abstraite de droit public (une "loi au sens matériel"; cf. art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]). On parle de délégation législative lorsque le législateur autorise ou charge le pouvoir exécutif d'édicter lui-même de telles dispositions.

#### **E. 2.1.1**

On classe habituellement les ordonnances du Conseil fédéral en plusieurs catégories. Tout d'abord, il existe une distinction opposant les ordonnances indépendantes (*selbständige Verordnungen*) aux ordonnances dépendantes (*unselbständige Verordnungen*). Les premières sont basées directement sur la Constitution fédérale, qui autorise, expressément

ou implicitement, le Conseil fédéral à adopter un certain nombre d'ordonnances (cf. Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, *Droit constitutionnel suisse*, vol. I *L'Etat*, 3e éd., Berne 2013, n. 1597; Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 8e éd., Zürich/Bâle/Genève 2012, p. 601 n. 1856-1857). Cette différence est exclusive, en ce sens qu'une ordonnance est soit indépendante, auquel cas elle se fonde directement et exclusivement sur la Constitution, soit dépendante, auquel cas elle dépend exclusivement d'un acte infra-constitutionnel (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 2.1.1 et A-5414/2012 du 19 juin 2014 consid. 2.3.1; Auer/Malinverni/Hottelier, *op. cit.*, n. 1599).

### **E. 2.1.2**

Une autre catégorie distingue cette fois les ordonnances d'exécution des ordonnances de substitution, même s'il est vrai que les ordonnances présentent le plus souvent un contenu mixte, fait à la fois de simples règles d'exécution et aussi de règles primaires (cf. ATAF 2009/6 consid. 5.1; Pascal Mahon, in : Aubert/Mahon [éd.], *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse* du 18 avril 1999, Zurich 2003, p. 1380 ad art. 182 Cst.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.1.2 et A-5414/2012 précité consid. 2.3.2).

#### **E. 2.1.2.1**

Les ordonnances d'exécution concrétisent la loi pour en faciliter la mise en oeuvre. Elles réalisent ainsi la volonté du législateur par des prescriptions détaillées et permettent une meilleure application de la loi, en définissant par exemple les notions légales générales, en précisant les modalités pratiques d'application de la loi ou en fixant, lorsque c'est nécessaire, la procédure applicable. Ces règles dites "secondaires", contenues dans les ordonnances d'exécution, doivent rester dans le cadre établi par la loi qu'elles peuvent préciser mais non compléter. Le Conseil fédéral tient sa compétence d'édicter des ordonnances directement de l'art. 182 Cst., bien que cette compétence soit aussi souvent prévue dans les dispositions finales de la loi qu'il précise par son ordonnance (cf. Piermarco Zen-Ruffinen, *Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure*, Bâle 2013, n. marg. 54 et les arrêts cités; Auer/Malinverni/Hottelier, *op. cit.*, n. 1604; Häfelin/Haller/Keller, *op. cit.*, p. 603 n. 1859). En effet, l'art. 182 al. 2 Cst. peut être considéré comme le fondement constitutionnel du pouvoir normatif d'exécution du Conseil fédéral (cf. Auer/Malinverni/Hottelier, *op. cit.*, n. 1977). Selon la jurisprudence, les principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs limitent le droit du Conseil fédéral d'édicter des ordonnances d'exécution par quatre règles. En premier lieu, l'ordonnance d'exécution doit se rapporter à la même matière que celle qui fait l'objet de la loi qu'elle exécute. Ensuite, elle ne peut ni abroger, ni modifier cette loi. En troisième lieu, elle doit rester dans le cadre tracé et la finalité poursuivie par la loi et se contenter de préciser la réglementation dont celle-ci contient le fondement. Enfin, l'ordonnance d'exécution ne doit pas imposer au citoyen de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi et ce, même si ces compléments sont conformes au but de la loi (cf. ATF 136 I 29 consid. 3.3; 130 I 140 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.1.2.1, A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.1 et A-3479/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.3; Auer/Malinverni/Hottelier, *op. cit.*, n. 1605, Pierre Tschannen, in : Ehrenzeller et al. [édit.] *Die schweizerische Bundesverfassung Kommentar*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2014, n. 35 ad art. 164 Cst.).

#### **E. 2.1.2.2**

Les ordonnances de substitution, comme leur nom l'indique, se substituent à la loi, car elles contiennent des règles de droit importantes, dites aussi "primaires", qui devraient se trouver en principe dans la loi, en vertu de l'art. 164 al. 1 Cst. Cet article met en oeuvre le principe de la légalité consacré à l'art. 5 al. 1 Cst., en ce qui concerne la législation fédérale. En effet, l'art. 164 al. 1 Cst. exige que soient édictées sous forme d'une loi formelle toutes les dispositions importantes, c'est-à-dire celles qui touchent de manière sensible la situation juridique du justiciable et qui fixent des règles de droit, notamment les restrictions des droits constitutionnels et les principales dispositions fondant les droits et les obligations des personnes (cf. Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 197 et les arrêts cités; Tschannen, op. cit., n. 4 ad art. 164 Cst.). Si le législateur donnait carte blanche au pouvoir exécutif, il violerait cette norme. Lorsqu'une ordonnance ne repose pas sur une délégation législative suffisante, elle n'est pas conforme à la loi et viole donc le principe de la légalité. L'auteur de l'ordonnance a alors sous-estimé l'importance de la norme qu'il a adoptée (cf. Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 220 et les arrêts cités; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.1.2.2 et A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.2). Ces règles primaires figurant dans les ordonnances de substitution ne précisent plus la loi, mais la complètent. Ce sont des règles de droit dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base. Elles étendent ou restreignent le champ d'application de cette loi, confèrent aux particuliers des droits ou leur impose des obligations dont la loi ne fait pas mention (cf. ATAF 2009/6 consid. 5.1.2; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1604). Pour qu'une ordonnance puisse contenir des règles primaires, il faut que le législateur ait délégué le pouvoir d'adopter ces règles de droit importantes à l'auteur de l'ordonnance. Dans une jurisprudence abondante, le Tribunal fédéral a défini les exigences posées par la Constitution pour la délégation de compétences législatives (cf. Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 55 et les arrêts cités). La distinction entre règles primaires et règles secondaires peut prêter à discussion. Elle est néanmoins importante par rapport à l'exigence de la base légale : une délégation législative est indispensable pour que l'auteur de l'ordonnance de substitution puisse adopter des règles primaires (cf. ATF 134 I 322 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.1.2.2 et A-5414/2012 précité consid. 2.3.2.2; Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 56).

### **E. 2.2.1**

L'art. 164 al. 2 Cst. concrétise le principe de la délégation législative, admis en droit fédéral (cf. ATF 134 I 322 consid. 2.4; Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 218). Le Tribunal fédéral soumet la délégation de compétences législatives horizontale au respect de quatre conditions, qui ont elles-mêmes valeur constitutionnelle. De manière générale, une délégation législative est admissible lorsque : - elle n'est pas exclue par la Constitution fédérale (art. 164 al. 2 Cst.) ; - elle figure dans une loi formelle fédérale (art. 164 al. 2 Cst.) ou cantonale ; - elle se limite à une matière déterminée et bien délimitée ; - elle énonce elle-même les points essentiels (Grundzüge) sur lesquels doit porter la matière à réglementer (cf. ATF 118 Ia 245 consid. 3, in : SJ 1993 76; Zen-Ruffinen, op. cit., n. marg. 220 et les arrêts cités; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1982; Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 608 n. 1872; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.1 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.1).

### **E. 2.2.2**

Le contrôle préjudiciel des ordonnances du Conseil fédéral appartient à toutes les autorités, fédérales aussi bien que cantonales, chargées de les appliquer. Il ne s'agit d'ailleurs pas

d'une faculté, mais d'une obligation : l'autorité qui refuse d'examiner la régularité d'une ordonnance du Conseil fédéral, alors même que le recourant a soulevé valablement un tel grief, commet un déni de justice. En cas d'admission du recours, le juge ne pourra pas annuler l'ordonnance qu'il estime inconstitutionnelle ou non conforme à la loi. Il refusera simplement de l'appliquer et cassera la décision fondée sur elle. Il appartiendra ensuite à l'auteur de l'ordonnance, soit au Conseil fédéral, de la modifier ou de l'abroger formellement, pour rétablir une situation conforme à la Constitution ou à la loi (cf. Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1967 et 1968; Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 686 n. 2096; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.2 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.2).

### **E. 2.2.3**

Le contrôle des ordonnances d'exécution se fait en deux étapes. Tout d'abord, les ordonnances d'exécution doivent être soumises à un contrôle de légalité. L'autorité chargée de les appliquer examine en premier lieu si elles restent dans le cadre de la loi, se contentent d'en préciser le contenu ou d'en définir les termes. Lorsqu'en revanche une ordonnance d'exécution contient des règles primaires, à savoir des dispositions qui étendent le champ d'application de la loi en restreignant les droits des administrés ou en imposant à ceux-ci des obligations, sans que ces règles puissent se fonder sur une délégation législative spécifique, elle viole le principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs, de sorte que le juge refusera de l'appliquer et annulera la décision attaquée (cf. ATF 136 V 146 consid. 3.2, 134 I 313 consid. 5.3 et 124 I 127 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.3 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.3; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1978; Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, Zürich 2012, p. 17 ss.). Puis, le contrôle de la légalité est suivi d'un contrôle de constitutionnalité des ordonnances d'exécution. Tout en restant dans le cadre de la loi, il se peut que de telles ordonnances contiennent une violation originaire de la Constitution, auquel cas le juge doit refuser de les appliquer. On peut penser à une ordonnance d'exécution qui consacrerait une inégalité de traitement ou contiendrait une règle contraire à la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons (voir ATF 104 Ib 171; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1979).

### **E. 2.2.4**

En autorisant le législateur fédéral à déléguer au Conseil fédéral la compétence d'édicter des règles de droit, l'art. 164 al. 2 Cst. confère une base constitutionnelle explicite à ce qui, auparavant, n'était qu'une coutume constitutionnelle, à savoir la délégation législative. C'est par une telle délégation que, selon la formule de l'art. 182 al. 1 Cst., la loi autorise le Conseil fédéral à édicter des règles de droit sous la forme d'ordonnances. Le contrôle préjudiciel des ordonnances de substitution, à savoir les ordonnances fondées sur une délégation législative comporte trois phases : le contrôle des conditions de la délégation législative, celui de la conformité de l'ordonnance avec cette délégation et, enfin, celui de la constitutionnalité de l'ordonnance (cf. Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1980 s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5777/2013 précité consid. 2.2.4 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.4).

### **E. 2.2.5**

L'admissibilité de la délégation législative en droit fédéral dépend du respect des conditions auxquelles la Constitution et la jurisprudence du Tribunal fédéral la soumettent (art. 164 al.

2 Cst.; voir consid. 2.2.1 ci-avant). La particularité de la délégation législative en droit fédéral tient à ce que le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer la loi dans laquelle elle figure. On précisera ici que l'expression "Tribunal fédéral" vise aussi le Tribunal administratif fédéral (cf. Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1934). Selon la formule jurisprudentielle classique, l'art. 190 Cst. empêcherait le Tribunal fédéral "de contrôler si la délégation elle-même est admissible". Le Tribunal fédéral est en principe habilité à examiner, dans un cas particulier, si le législateur fédéral a respecté les conditions de la délégation législative. S'il arrive à la conclusion que tel n'est pas le cas, il doit cependant s'en tenir à cette délégation, c'est-à-dire l'appliquer (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.5 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.5; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1983; Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 686 n. 2096 ss). En effet, conformément à l'art. 190 Cst., le juge ne peut examiner la constitutionnalité des lois fédérales et, par voie de conséquence, des normes de délégation qu'elles contiennent. Ainsi, lorsqu'il s'agit, par exemple, d'une ordonnance dépendante fondée sur une délégation législative prévue dans la loi, le juge se contente d'examiner si le but fixé par la loi peut être atteint par la réglementation adoptée et si le Conseil fédéral, et/ou son sous-déléataire, a usé de son pouvoir d'appréciation conformément au principe de la proportionnalité (cf. ATF 117 III 44 consid. 2b; Mahon, op. cit., n° 13 ad art. 190 Cst.; Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 93 n° 408a). Le problème se pose principalement au regard du contenu suffisamment déterminé de la délégation législative. Même lorsque la délégation législative confère au Conseil fédéral, en violation des exigences constitutionnelles, un très large pouvoir d'appréciation, le Tribunal fédéral reste en principe lié, en vertu de la règle de l'art. 190 Cst. Encore faut-il cependant que la délégation soit suffisamment précise et qu'elle habilite effectivement le Conseil fédéral à adopter une réglementation inconstitutionnelle. En d'autres termes, le Tribunal fédéral s'efforce d'interpréter les délégations législatives, même trop larges, de façon conforme à la Constitution (cf. ATF 137 III 217 consid. 2.3, 136 II 337 consid. 5.1, 131 II 271 consid. 2.3 et 130 I 26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.5 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.5; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1984).

#### **E. 2.2.6**

Les ordonnances de substitution sont ensuite soumises à un contrôle de légalité. L'autorité chargée de les appliquer vérifie donc si elles restent dans le cadre et dans les limites de la délégation législative. Dans le cas où ladite délégation est relativement imprécise et que, par la force des choses, elle donne au Conseil fédéral - voire, en cas de sous-délégation, au département - un large pouvoir d'appréciation qui lie le Tribunal (art. 190 Cst.), celui-ci doit se limiter à examiner si les dispositions incriminées sortent manifestement du cadre de la délégation de compétence donnée par l'autorité exécutive ou si, pour d'autres raisons, elles sont contraires à la loi ou à la Constitution. Dans l'examen auquel il procède à cette occasion, le juge ne doit pas substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité dont émane la réglementation en cause. Il doit au contraire se borner à vérifier si la disposition litigieuse est propre à réaliser objectivement le but visé par la loi sans se soucier, en particulier, de savoir si elle constitue le moyen le mieux approprié pour atteindre ce but. Ce contrôle se confond pratiquement avec le contrôle de l'arbitraire de la réglementation ou de la disposition proposée (cf. ATF 136 V 24 consid. 7.1, 133 V 42 consid. 3.1, 131 II 562 consid. 3.2 et 129 II 160 consid. 2.3 et réf. cit.; ATAF 2007/43 consid. 4.4.1 et réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.6 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.5 s. et réf. cit.; Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 93 n° 408a;

Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1618 et n. 1985 et réf. cit.).

### **E. 2.2.7**

Le contrôle de constitutionnalité des ordonnances dépendantes de substitution forme la dernière étape du contrôle préjudiciel auquel celles-ci sont soumises. Tout en restant dans le cadre de la délégation législative et sans que cette dernière comporte elle-même une irrégularité, il se peut que l'ordonnance du Conseil fédéral porte directement atteinte à la Constitution ou au droit international, auquel cas le juge doit refuser de l'appliquer. Selon la jurisprudence, il lui incombe d'examiner si l'ordonnance viole l'interdiction de l'arbitraire ou le principe de l'égalité de traitement (art. 9 et 8 al. 1 Cst.), parce qu'elle n'est pas fondée sur des motifs sérieux et objectifs, qu'elle est dépourvue de sens et d'utilité ou qu'elle opère des distinctions juridiques que ne justifient pas les faits à réglementer ou ignore au contraire des distinctions qui auraient dû être prévues (cf. ATF 136 V 24 consid. 7.1 et 136 II 337 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.2.7 et A-5414/2012 précité consid. 2.4.7; Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 1987 et les réf. cit.).

### **E. 2.3.1**

Le principe de la proportionnalité, prescrit par l'art. 5 al. 2 Cst., exige qu'il y ait un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public poursuivi et le moyen choisi pour l'atteindre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.3.1, A-3111/2013 du 6 janvier 2014 consid. 6.3.1 et A-3713/2008 du 15 juin 2011 consid. 9.1 [non publié à l'ATAF 2012/23]). Le principe de la proportionnalité doit être respecté dans l'ensemble des activités de l'Etat, spécialement lorsque l'activité en cause porte restriction à un droit constitutionnel au sens de l'art. 36 Cst. Ce principe, qui est consacré aux art. 5 al. 2 et 36 al. 3 Cst., impose comme condition nécessaire à toute restriction des droits fondamentaux qu'il y ait un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public poursuivi et le moyen choisi pour sa réalisation (cf. Häfelin/Haller/Keller, op. cit., p. 133 ss).

### **E. 2.3.2**

Ce principe se décompose en trois maximes: celle de l'aptitude, celle de la nécessité, ainsi que celle de la proportion, autrement dit "la proportionnalité au sens étroit" (cf. ATF 136 I 17 consid. 4.4 et 135 I 246 consid. 3.1). Selon la maxime d'aptitude, le moyen choisi doit être propre à atteindre le but visé. Cette maxime n'exige cependant pas qu'il soit nécessairement le plus efficace, de sorte qu'il suffit qu'il contribue à atteindre, dans une mesure plus ou moins effective, un résultat appréciable (cf. ATF 128 I 310 consid. 5b/cc; Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, Droit administratif, vol. I, Berne 2012, n° 5.2.1.3 p. 814 s.). La maxime de la nécessité exige qu'entre plusieurs moyens envisageables soit choisi celui qui, tout en atteignant le but visé, porte l'atteinte la moins grave aux droits et, dans une optique plus large, aux intérêts privés touchés (cf. ATF 130 II 425 consid. 5.2; Moor/Flückiger/Martenet, op. cit., vol. I, n° 5.2.1.3 p. 818). Enfin, la proportionnalité au sens étroit met en balance la gravité des effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public (cf. ATF 129 I 12 consid. 6 à 9; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.3.2; Moor/Flückiger/Martenet, op. cit., vol. I, n° 5.2.1.3 p. 819 s.).

### **E. 2.4.1**

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), et 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, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (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-6777/2013 précité consid. 2.4.1 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 3.2).

#### **E. 2.4.2**

Déterminer la nature d'un délai fixé par une norme est affaire d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.3; Attilio R. Gadola, *Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht*, in : *Pratique judiciaire actuelle [PJA] 1995* 47 ss, p. 56; Häfelin/Müller/Uhlmann, *op. cit.*, ch. 795 ss; Moor/Poltier, *op. cit.*, p. 103 s. ; 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° 3 ad art. 22). 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.4.2). En outre, la finalité du délai doit être prise en compte : la péremption se justifie 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-6777/2013 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1). En règle générale, les délais prévus par la loi sont péremptoires : leur inobservation entraîne la perte d'un droit matériel ou procédural et qui ne peuvent être modifiés, interrompus ou prolongés par les autorités administratives et judiciaires (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1 et la doctrine citée). A l'opposé, les délais fixés par un acte de rang normatif inférieur, comme une ordonnance, ne sont en principe que 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-6777/2013 précité consid. 2.4.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.2). Si pour des motifs liés à la sécurité du droit et compte tenu des conséquences de leur inobservation, les délais de péremption doivent en principe figurer dans une loi formelle (cf. Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 2.136 ss; Gadola, *op. cit.*, p. 56; Häfelin/Müller/Uhlmann, *op. cit.*, ch. 795 ss; Maitre/Thalmann/Bochsler, *Praxiskommentar VwVG*, n° 4 ad art. 22), il n'est pas exclu que de tels délais soient fixés par voie d'ordonnance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.4.2, A-1878/2014 précité consid. 3.6.1 et A-5414/2012 précité consid. 3.2).

#### **E. 2.4.3**

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 (cf. ATF 139 I 157 consid. 5.2 et 131 II 562 consid. 3.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.2). 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 (cf. ATF 139 I 157 consid. 5.2 et 131 II 562 consid. 3.5). 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.2 et la jurisprudence citée).

### **E. 2.5.1**

On parle de « pratique » pour désigner la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit. Elles ne lient pas le juge, mais peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (cf. Moor/Flückiger/Martenet, op. cit., vol. I, n° 2.1.3.3 p. 89). Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (cf. à cet égard ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2; cf. ég. Moor/Flückiger/Martenet, op. cit., vol. I, n° 2.1.3.2 p. 86), un changement de pratique administrative doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une mauvaise application du droit peut également motiver un tel changement. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. De plus, les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 132 II 770 consid. 4 et 126 V 36 consid. 5a; ATAF 2011/22 consid. 4 et 2008/31 consid. 9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, op. cit., ch. 513). Lorsque ces conditions sont remplies et pour autant que la nouvelle pratique s'applique de façon générale à tous les cas non encore traités au moment de son adoption, un changement de pratique ne contrevient ni à la sécurité du droit, ni à l'égalité de traitement et ce, bien qu'il en résulte inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa; arrêts du Tribunal fédéral 9C\_283/2010 du 17 décembre 2010 consid. 4.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.5).

### **E. 2.5.2**

Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst., doit néanmoins être pris en

considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique (cf. Bettina Bärtschi, *Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht*, in : *Steuerrecht 2008: Best of zsis*, Beusch/ISIS [édit.], Zurich 2008, p. 106 ss). Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 et 132 II 153 consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2007 du 21 décembre 2007 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.2 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.4). En règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait en revanche fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (cf. ATF 132 21 consid. 8.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.2 et A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6).

### **E. 2.5.3**

On notera par surcroît qu'un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse en particulier prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut ainsi que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés. Par ailleurs, le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et 135 I 65 consid. 5.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1). En outre, il n'y a pas de changement de pratique au sens du droit administratif lorsque l'autorité fonde son nouveau point de vue sur une décision rendue par une autorité de recours, ni lorsque des précisions sont apportées concernant une question juridique qui n'avait pas encore été tranchée par la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.3 et les réf. cit.; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 5.2.8.3 i.f.).

### **E. 3.1.1**

Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfiques et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Les dividendes notamment sont donc l'objet de l'impôt anticipé (cf. art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. A LIA). Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi - compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé - le destinataire de l'impôt, c'est lui qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation (cf. Thomas Jaussi, in : *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli* [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG]*, 2e éd., Bâle 2012 [ci-après: *VStG-Kommentar*], n° 6 ad art.

10 LIA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.1.1 et A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1 s.).

### **E. 3.1.2**

L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire. Il est ainsi perçu, non pas pour que le citoyen en soit grevé définitivement, mais comme un moyen de la technique fiscale, pour faire obstacle à ce que les contribuables soumis à la souveraineté fiscale suisse soustraient des impôts cantonaux et communaux sur les capitaux mobiliers et leurs rendements, sur les gains faits dans les loteries et sur les prestations d'assurances (Message du Conseil fédéral du 18 octobre 1963 à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé, FF 1963 II 937, 939). L'impôt anticipé a alors une fonction de garantie. Dans le deuxième cas, l'impôt anticipé poursuit en revanche un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, qui devient en principe définitif (cf. toutefois arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.1.2 et 5.1 [dernier §]). Il en va en outre de même pour le destinataire domicilié en Suisse lorsque l'impôt anticipé est définitivement retenu en raison de l'absence de réalisation des conditions de sa restitution (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_939/2011 du 7 août 2012 consid. 8 et 2C\_333/2007 du 22 février 2008 consid. 7.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6142/2012 précité consid. 3.2; Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, VStG-Kommentar, n° 71 ad "Vorbemerkungen").

### **E. 3.2.1**

Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). La créance fiscale est une obligation ex lege. Dès lors que l'état de fait visé par le législateur est réalisé, la créance d'impôt prend naissance, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation - de même que la décision rendue par l'AFC lorsque la créance est contestée - n'a donc pas un effet constitutif, mais déclaratif; elle n'est en d'autres termes pas une condition de l'existence de la créance d'impôt anticipé (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4, 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 7.3 et 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.2 et A-364/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.2; Michael Beusch, VSTG-Kommentar, n° 1 ad art. 12; Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, 6e éd., p. 308; W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, 1re partie, Bâle 1971, n° 2.1 ad art. 12 al. 1; cf. ég. ATF 107 Ib 376 consid. 3). L'échéance de la prestation imposable se détermine en principe d'après les règles du droit civil (arrêt du Tribunal fédéral 2A.310/2002 du 4 décembre 2002 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.2 et A-5056/2012 du 16 juillet 2013 consid. 2.2; Pfund, op. cit., n° 2.2 ad art. 12 al. 1; cf. ég. art. 21 al 3 OIA). Sur la base de la technique générale de perception de l'impôt, la notion de créance fiscale de l'art. 12 al. 1 LIA doit être comprise au sens de créance liquide (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.2; Pfund, op. cit., n° 5 ad "VStG Einl."; cf. ég. Hans Peter Hochreutener, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [ci-après-cité : Verrechnungssteuer 2013], Teil II, n. marg. 774; d'un autre avis, cf. René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren [ci-après cité : Fallstricke], in : Archives de droit fiscal suisse [Archives]

80 469 ss, p. 505). En outre, l'existence et le contenu de la créance fiscale étant fixés par la loi, cette dernière est en principe irrévocable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_683/2013 précité consid. 6.4 et 2C\_116/2010 précité consid. 2.2).

### **E. 3.2.2**

Selon l'art. 16 al. 1 let. c LIA, l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 12 LIA) sur les autres revenus de capitaux mobiliers (cf. art. 16 al. 1 let. a) et sur les gains faits dans les loteries. L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance fiscale soit acquittée (cf. Pfund, op. cit., n° 1.1 ad art. 16). Il ne s'agit néanmoins pas d'un délai de paiement, le contribuable devant s'acquitter de l'impôt à l'échéance de celui-ci sans attendre d'y être invité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.4; Beusch, VSTG-Kommentar, n° 6 ad art. 16; Pfund, op. cit., n° 1.3 ad art. 16; cf. ég. consid. 3.3.1 ci-après).

### **E. 3.2.3**

Dès l'échéance du délai de trente jours de l'art. 16 al. 1 let. c LIA, un intérêt moratoire de 5 % l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt impayés (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé [RS 642.212; ci-après: ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé]). L'intérêt moratoire constitue l'accessoire de la créance fiscale principale (cf. Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012 [ci-après cité : *Untergang*], p. 72). Il ne revêt pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable, de même que lorsque celui n'était pas en mesure de s'acquitter plus tôt de son obligation fiscale ou en l'absence de taxation définitive (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.5; Beusch, VSTG-Kommentar, n° 22 ad art. 16). La règle selon laquelle un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable de l'AFC si le contribuable ne respecte pas le délai d'échéance légal a été introduite par le législateur et est entrée en vigueur le 1er janvier 1998 pour prendre notamment en considération que le système de l'impôt anticipé fait partie des impôts que le contribuable doit déclarer et verser spontanément (cf. Message concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, FF 1997 II 1058, p. 1092; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.5 et A-346/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.4; cf. ég. consid. 3.3.1 ci-après).

### **E. 3.3.1**

En matière d'impôt anticipé, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, consacré à l'art. 38 LIA. Selon le premier alinéa de cette disposition, le contribuable est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans y être invité. En outre, conformément à l'art. 38 al. 2 LIA, le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt, remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (cf. art. 19 et 20 LIA; consid. 3.2 ci-après). Il est seul responsable d'établir le relevé sur formule officielle et de verser le montant d'impôt anticipé dû ou procéder à la déclaration de la prestation imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.1 et A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.2; cf. également consid. 3.3.3 ci-après). Le débiteur d'un dividende a ainsi 30 jours à compter de l'échéance de la prestation imposable pour accomplir ses obligations fiscales. Passé ce délai, l'impôt anticipé

échoit et des intérêts moratoires sont dus (cf. consid. 3.2.1 à 3.2.3 ci-avant; cf. ég. art. 21 al. 1 et 2 OIA).

### **E. 3.3.2**

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

### **E. 3.3.3**

Du fait du principe de l'auto-taxation, l'autorité fiscale peut attendre du contribuable qu'il ait une connaissance particulière de ses obligations et qu'il les accomplisse correctement. Celui-ci ne peut notamment pas déduire du fait qu'aucun contrôle n'a été effectué pendant plusieurs années que l'AFC aurait admis sa manière (incorrecte ou erronée) de procéder (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 1er novembre 1979 in : Archives 48 429 ss consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. ég. Markus Küpfer, VSTG-Kommentar, n° 9 ad art. 38). Cette dernière n'a pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3 et A-633/2010 précité consid. 2.1.2 et réf. cit.). Bien plus, elle procède, par sondage ou sur la base d'indices concrets, à des contrôles ciblés et ponctuels auprès des assujettis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. ég. Hans Peter Hochreutener, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in : Archives 57 596 s.). L'art. 40 al. 1 LIA doit aussi être compris dans ce contexte. Aux termes de cette disposition, les relevés et paiements d'impôt sont certes contrôlés par l'AFC. On ne peut cependant pas en déduire que l'AFC doive procéder à un contrôle ou un examen systématique de l'ensemble des relevés. En raison du principe de l'auto-taxation, cela n'est pas nécessaire. Cette disposition signifie ainsi uniquement que l'AFC dispose de la compétence de contrôler les relevés et paiements des assujettis et peut consulter les documents utiles à cet effet. Cela vaut en outre également concernant le contrôle du décompte d'impôt anticipé, ce qui ne change toutefois rien au fait que l'assujetti est seul responsable d'établir le relevé et de verser le montant d'impôt dû. La procédure demeure en outre sans influence sur l'échéance de la créance fiscale, de même que sur le point de départ de l'intérêt moratoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3 et A-364/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.5).

### **E. 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; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, § 14 n.

marg. 69 ss; Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, VStG-Kommentar, n. 1 ad art. 20 LIA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.2). 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. Message du Conseil fédéral du 18 octobre 1963 à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé, FF 1963 II 937 ss, p. 962, ad art. 19 du projet de loi; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 précité consid. 5.1.4). La déclaration de la prestation imposable intervient ainsi en lieu et place du versement de l'impôt (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 3.4; Beusch, Untergang, p. 175). Elle ne se substitue donc pas à l'exécution de l'obligation fiscale, comme en cas de non-perception, mais remplace le paiement de l'impôt anticipé (art. 1 al. 1 LIA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.1; Beusch, Untergang, p. 177).

#### **E. 3.4.2.1**

Conformément à l'art. 20 LIA, le contribuable pourra être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable lorsque le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes. S'agissant du droit interne, les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA (art. 20 LIA i.f., qui renvoie aux art. 24 ss OIA; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_689/2011 du 23 novembre 2012 consid.2.2 et 2C\_756/2010 précité consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.1; pour la période antérieure à l'adoption des art. 24 ss OIA, cf. ATF 115 Ib 274 consid. 20a). Faisant usage de la compétence conférée par le législateur, le Conseil fédéral a fixé les cas d'application de la procédure de déclaration de manière exhaustive (cf. ATF 110 Ib 319 consid. 4 et 94 I 472 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2011 précité consid. 3.2.3 et A-6170/2010 précité consid. 5.1.5; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 15 ad art. 20). Malgré la formulation potestative des art. 20 LIA et 24 al. 1 OIA, le choix n'est pas laissé à la discrétion de l'autorité fiscale. Dans la mesure où les conditions de l'art. 24 al. 2 OIA sont réalisées, le contribuable dispose d'un véritable droit à la procédure de déclaration (cf. ATF 115 Ib 74 consid. 20b et 110 Ib 319 consid. 4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.1; Matteotti, Fallstricke, p. 469 ss; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 19 ad art. 20 LIA; Daniel Schär, Verrechnungssteuer - Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, in : L'expert comptable suisse [ci-après: ECS] 2012 p. 171 ss; Pfund, op. cit., n° 6 ad art. 20).

#### **E. 3.4.2.2**

Selon l'art. 24 al. 2 OIA, la procédure de déclaration ne peut être admise que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance et si leur nombre ne dépasse pas vingt. Si l'on excepte cette dernière condition, qui est liée à des exigences administratives et pratiques, la première des conditions citées a une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé, à savoir notamment garantir les impôts cantonaux et communaux et

empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (cf. consid. 3.1.2 ci-avant; ATF 125 II 349 consid. 4 et 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 précité consid. 5.1.6 et A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 60 ss ad art. 20; Pfund, op. cit., n° 11.1 et 12 ad art. 20; cf. ég. art. 26a al. 3 OIA). Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC - de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours - n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société versant le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (cf. consid. 3.1.1 ci-avant). Elle seule est par conséquent partie à la procédure de prélèvement de l'impôt, à l'exclusion du bénéficiaire du dividende. Celui-ci n'a dès lors aucun droit ni obligation dans la procédure de prélèvement et il ne peut donc pas non plus être statué de manière définitive dans ce cadre sur son droit au remboursement. En cas de doute à ce sujet, celui-ci ne doit pas être levé dans la procédure de prélèvement, mais il doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En définitive, si à l'issue de l'examen sommaire, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (cf. art. 21 ss LIA et 51 ss OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité consid. 2.2 et 2C\_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.3.3 et A-4951/2012 précité consid. 3.3.4; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 61 s. ad art. 20).

### **E. 3.4.2.3**

Conformément à l'art. 24 al. 1 let. a OIA, la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, notamment lorsque l'impôt réclamé à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres concerne une prestation échue au cours des années précédentes. Par années précédentes au sens de cette disposition, il faut entendre les années civiles qui précèdent celle durant laquelle la procédure de contrôle s'est terminée. Lorsque la prestation imposable est échue au cours de l'une de ces années, le bénéficiaire de cette prestation peut immédiatement réclamer le remboursement de l'impôt anticipé prélevé. Dès lors que le moment auquel le débiteur paie et transfère l'impôt correspond à celui auquel le bénéficiaire réclame ce montant en retour, et pour autant que les autres conditions de l'art. 24 al. 1 let. a et al. 2 OIA soient remplies, ce processus en deux étapes (prélèvement puis remboursement de l'impôt) visant à garantir que la prestation soit bien déclarée (cf. consid. 3.1.2 ci-avant) ne se justifie plus (cf. Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, in : Archives 54 337 s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3 et A-498/2007 du 15 mars 2010 consid. 3.2). L'art. 24 al. 1 let. a OIA prévoit au surplus que les prestations soumises à l'impôt anticipé doivent être découvertes subséquentement, à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3 et A-1644/2006 du 25

novembre 2008 consid. 2.2.1.2). Il faut comprendre cette condition de la manière suivante. Il ne suffit pas que l'AFC, qui procède au contrôle, s'aperçoive de l'existence de prestations appréciables en argent qui devraient être soumises à l'impôt anticipé. La circonstance doit être nouvelle du point de vue de la société dont elles émanent. Par conséquent, si un assujetti sait que telle ou telle prestation appréciable en argent est soumise à l'impôt anticipé, la procédure de déclaration ne saurait s'appliquer; il n'y a alors ni rigueur manifeste ni complications inutiles au sens de l'art. 20 LIA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3, A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.1 et A-1644/2006 précité consid. 2.2.1.2).

#### **E. 3.4.2.4**

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

#### **E. 3.4.2.5**

L'art. 26a OIA a été édicté du fait que l'art. 24 OIA n'est - selon la jurisprudence - pas applicable aux sociétés dites holdings, c'est-à-dire de participations financières (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5; Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3, n° 2 ad art. 24 OIA; cf. ég. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution [CRC] 2003-18 du 7 juin 2004 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.164 consid. 2d/bb et 2d/cc). L'on ne saurait par conséquent étendre l'application de cette dernière disposition aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA étant en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.2; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 24 ad art. 20).

#### **E. 3.4.2.6**

A la différence de ce qui vaut concernant les versements de dividendes au sein d'un groupe de sociétés internationales (cf. art. 3 de 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]), une autorisation préalable de la procédure de déclaration n'est pas requise en matière purement interne (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.6; Matteotti, Fallstricke, p. 473). Ce n'est qu'à réception de la déclaration concernant le versement d'un dividende au sein d'un groupe suisse de sociétés que l'AFC contrôle l'admissibilité de la procédure en question. Le fait que celle-ci soit soumise à la condition - préalable - qu'une demande soit déposée ne signifie ainsi pas que l'assujetti puisse de sa propre initiative substituer la déclaration de la prestation imposable au paiement de l'impôt (cf. Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 75 s. ad art. 20). Inversement, celui-ci demeure libre de renoncer au bénéfice de cette procédure et d'exécuter son obligation fiscale par le paiement - en espèces - de la créance d'impôt (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.6.)

### **E. 3.4.3**

Ainsi qu'exposé, le paiement de l'impôt anticipé est le règle pour les revenus de capitaux mobiliers et la procédure de déclaration l'exception (cf. consid. 3.4.1 ci-avant; Beusch, Untergang, p. 180). Ces deux modes d'exécution sont réglées dans le titre "B. Obligation fiscale" de la loi. Celle-ci précise en outre la procédure de déclaration à son sous-titre "IV. Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt" (art. 19 s. LIA). Celui-ci ne contient pas de dispositions d'application générale, en particulier concernant la naissance et la prescription de la créance d'impôt anticipé. Ces questions sont en effet traitées dans le sous-titre "III. Paiement de l'impôt", dont les normes traitent de différents aspects de la créance fiscale, de sa naissance jusqu'à son exécution. Il résulte ainsi de la systématique de la loi et du contenu réglementaire de ces dispositions que les art. 12 à 18 LIA sont en principe également applicables dans le cadre de la procédure de déclaration de l'art. 20 LIA. Il découle toutefois de la nature même de cette procédure que certaines dispositions du sous-titre III de la loi ("Paiement de l'impôt), telle l'obligation de transfert prévue à l'art. 14 LIA, n'ont dans ce cadre pas de portée effective. Tel n'est cependant pas le cas s'agissant de l'échéance de l'impôt réglée à l'art. 16 LIA, ainsi que des intérêts moratoires qui en découlent. En d'autres termes, l'art. 16 vaut également s'agissant des prestations imposables pour lesquelles la créance d'impôt anticipée est en règle générale exécutée par le biais de la procédure de déclaration (cf. arrêt du Tribunal fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.3; Beusch, VSTG-Kommentar, n° 6 ad art. 16; Hans Peter Hochreutener, Verrechnungssteuer 2013, Teil II, n. marg. 835). L'échéance de l'impôt anticipé ne joue en revanche aucun rôle lorsque la créance fiscale est exécutée - et éteinte - avant celle-ci, que ce soit par le paiement de l'impôt ou par la déclaration de la prestation imposable. Aussi, lorsque les dividendes versés au sein d'un groupe de sociétés sont déclarés dans le délai de trente jours suivant leur échéance et la naissance simultanée de la créance fiscale (art. 12 al. 1 LIA) - et pour autant que les autres conditions soient réalisées -, celle-ci n'échoit simplement pas. Les mêmes considérations d'ordre systématique valent également en relation avec le prélèvement d'un intérêt moratoire sur la base de l'art. 16 al. 2 LIA, dont il ne peut être question que pour autant que la créance fiscale soit échue (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.3.3).

### **E. 4.1**

En l'espèce, il s'agit d'examiner si c'est à bon droit que l'autorité inférieure réclame le paiement du montant de Fr. 61'412'361.15 à titre d'intérêts moratoires sur le montant d'impôt anticipé de Fr. 759'500'000.--, dont le paiement est intervenu en date du 7 août 2012, en relation avec le versement de dividendes de la recourante à la société B.\_\_\_\_\_.

La condition du rapport de participation minimum de 20 % au sens de l'art. 26a OIA, de même que le droit au remboursement de la société destinataire des dividendes ne sont en l'occurrence pas litigieux. La recourante ne conteste en outre pas que les dividendes en cause ont été annoncés tardivement à l'autorité inférieure, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA (cf. consid. 3.4.2.4 ci-avant; cf. ég. consid. 3.3.2 ci-avant). Arguant en substance du fait que ce délai est contenu, non pas dans une loi, mais dans une ordonnance, et qu'aucun élément d'interprétation ne permettrait en outre de conclure à l'existence d'un délai péremptoire, ce qu'aucun impératif lié à la sécurité du droit ne justifierait par ailleurs, la recourante considère qu'il représente un délai d'ordre, de sorte que la procédure de déclaration demeurerait applicable et qu'aucun intérêt moratoire ne serait en conséquence dû. Partant, de manière concrète, il appartient au tribunal de céans de

déterminer, dans un premier temps, la nature du délai de 30 jours de l'art. 26a OIA, ainsi que les conséquences attachées à son non-respect (consid. 4.2 ci-après). Il s'agira ensuite d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cadre de la présente espèce (consid. 4.3 ci-après). Le cas échéant, il restera enfin à se prononcer sur les arguments de la recourante (consid. 5 ci-après).

#### **E. 4.2.1**

Dans son arrêt 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011, le Tribunal fédéral a considéré que le délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement avait un caractère péremptoire et a en conséquence refusé le bénéfice de la procédure de déclaration en relation avec le versement d'un dividende par une société filiale suisse à sa société mère sise en Irlande. Dans l'exposé des motifs de sa décision, le Tribunal fédéral a notamment retenu que pour l'essentiel, la réglementation de la procédure de déclaration arrêtée par le Conseil fédéral en matière internationale correspondait à celle arrêtée en matière interne à l'art. 26a OIA ("Die Regelung des Meldeverfahrens gemäss Steuerentlastungsverordnung [...] entspricht im Übrigen der [inländischen] Regelung für Dividenden im Konzernverhältnis in Art. 26a VStV" [consid. 3.2.4]). Dans son arrêt du 18 octobre 2012 publié aux ATF 138 II 536, le Tribunal fédéral a confirmé le caractère péremptoire du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. A cette occasion, le Tribunal fédéral a exprimé qu'une telle conclusion s'imposait au regard de la jurisprudence relative aux dispositions qui règlent la procédure de déclaration en droit interne, selon laquelle la perte du droit au remboursement sanctionnant les personnes physiques qui n'indiquent pas aux autorités fiscales les revenus grevés de l'impôt anticipé (cf. art. 23 LIA) entraîne également, pour ces contribuables, la péremption du droit à la procédure de déclaration (avec renvoi à l'ATF 110 Ib 319 consid. 6a). Cette règle ne concerne certes que les personnes physiques (cf. titre marginal avant l'art. 22 LIA); le Tribunal fédéral a néanmoins relevé que le droit au remboursement et, par voie de conséquence, le droit d'obtenir la procédure de déclaration des personnes morales était soumis à l'obligation - comparable - de comptabiliser les revenus grevés de l'impôt (cf. ATF 138 II 536 consid. 6).

#### **E. 4.2.2**

La procédure de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe de sociétés, respectivement la question de sa péremption par écoulement du temps, a été largement relayée et commentée par la doctrine (cf. not. Matteotti, Fallstricke, p. 469 ss.; Thomas Jaussi/Markus Pfirter/Andreas Nachbur, Die verrechnungssteuerlichen Deklarationspflichten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in Bezug auf Erträge aus Beteiligungsrecht, in : *Revue fiscale [RF]* 68 2013 p. 4 ss; Schär, op. cit., ECS 2012 p. 171 ss; Peter Brülisauer, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, Ordnungs- versus Verwirkungsfrist, in : ECS 2011 p. 1042 ss; Hans Peter Hochreutener, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, in : ECS 2011 p. 77 ss [ci-après cité : Meldeverfahren]; Adriano Marantelli, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Rechtsprechung des Jahres 2010, in : *Archives* 80 513 ss [ci-après cité : Rechtsprechung 2010], p. 534 ss; Stefan Oesterhelt, Verjährung im Steuerrecht, in : *Archives* 79 842). Concernant la procédure applicable en matière interne, la grande majorité des auteurs considère que le délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA doit être interprété comme un simple délai d'ordre (cf. ég. Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 77 ad art. 20, qui concèdent toutefois que les motifs qui plaident en faveur de la qualification du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement pourraient sans autre être transposés en

droit interne).

#### **E. 4.2.3.1**

Pour trancher la question, ici litigieuse, de la nature du délai de l'art. 26a al. 2 OIA, il faut partir de la loi, concrètement de l'art. 20 LIA. Selon la doctrine, cette disposition ne constitue pas une clause générale, mais une norme de délégation, qui fixe à la fois le but, à savoir éviter des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, et le moyen d'y parvenir, à savoir autoriser l'exécution de l'obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable (cf. Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 3 s. ad art. 20; Thomas Jaussi/Constante Ghielmetti, Die eidg. Verrechnungssteuer, 2007, p. 54; cf. également arrêt du Tribunal fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.1). La définition des cas où la procédure de déclaration est admise est pour sa part entièrement laissée à l'ordonnance du Conseil fédéral, sans plus d'indications. Ce faisant, l'art. 20 LIA accorde à l'autorité délégataire un large pouvoir d'appréciation, qui lie le tribunal de céans et limite, pratiquement, son pouvoir d'examen à l'arbitraire (cf. consid. 2.2.5 et 2.2.6 ci-avant; dans ce sens, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.1; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 3 ad art. 20). En ce qui concerne les conditions d'application, les dispositions de l'ordonnance ont le caractère de normes de substitution; pour ce qui est de la définition de la procédure, elles ont le caractère de dispositions d'exécution (cf. Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 14 ad art. 20; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.1; cf. ég. consid. 2.1.2 ci-avant).

#### **E. 4.2.3.2**

Il sied en outre de rappeler que la procédure de déclaration constitue une simplification pour le contribuable et confère à ce dernier, de même qu'au destinataire de la prestation imposable, un certain avantage matériel (cf. consid. 3.4.1 ci-avant), ce qui commande qu'elle soit appliquée de façon restrictive, tant en considération du principe de l'égalité de traitement que pour des raisons tenant à l'économie administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.2; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 5 ad art. 20). Le principe de l'auto-taxation et les dispositions générales régissant la perception de l'impôt anticipé doivent également être observés (cf. Hochreutener, Meldeverfahren, p. 80). La délégation appelle ainsi l'établissement d'une réglementation exhaustive (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.2; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 15 ad art. 20; cf. ég. consid. 3.4.2.1 ci-avant).

#### **E. 4.2.3.3**

L'AFC ne saurait en outre appliquer la procédure de déclaration au sens de l'art. 26a OIA sans l'assentiment de l'assujéti (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.3; Baumgartner/Bossart Meier, VSTG-Kommentar, n° 75 ad art. 20 et les réf. cit.). D'un point de vue formel, l'application de cette procédure suppose en conséquence qu'une demande ait été faite en ce sens par le débiteur de la prestation imposable (cf. Jaussi/Pfirter/Nachbur, op. cit., p. 28). Si la procédure se substitue par ailleurs au paiement de l'impôt, elle ne dispense en revanche nullement le contribuable de déclarer la prestation imposable, c'est-à-dire de remettre à l'AFC le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives (cf. consid. 3.3.1 ci-avant; cf. ég. consid. 3.2.1 et 3.4.3 ci-avant; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-687/2008 du 9 juillet 2009 consid. 5.5). Si

l'assujetti entend bénéficier de la procédure de déclaration, il doit donc nécessairement le communiquer à l'AFC, dans un délai déterminé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.3).

#### **E. 4.2.3.4**

Il suit de ce qui précède que la norme de délégation de compétence de l'art. 20 LIA habilitait tout à fait le Conseil fédéral à prévoir un délai de 30 jours pour procéder à la déclaration de la prestation imposable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.4; cf. ég. consid. 2.4 et 4.2.3.1 ci-avant). Un tel délai ne devait en outre pas nécessairement figurer dans une loi au sens formel. Une ordonnance doit en effet être considérée comme une base suffisante, dès lors que la procédure de déclaration ne concerne pas un droit fondamental (à la différence par exemple des prestations sociales visant à assurer à l'individu des conditions minimales d'existence), mais qu'il s'agit d'une simple prétention du contribuable en compensation de la créance d'impôt de la collectivité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.4 et A-5414/2012 précité consid. 3.2). On relèvera également que la perte du droit à la procédure de déclaration n'entraîne pas, pour le bénéficiaire de la prestation, la perte du droit au remboursement de l'impôt. La durée du délai, fixée à 30 jours, n'apparaît au surplus pas d'une rigueur excessive, du fait notamment qu'en versant la prestation imposable, le contribuable doit vérifier d'office s'il y a lieu, ou non, d'en déduire le montant de l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.3.4; consid. 3.1.1 et 3.2.2 et 3.3.1 ci-avant).

#### **E. 4.2.4**

Il sied à présent de déterminer, par interprétation (cf. consid. 2.4 ci-avant, en particulier consid. 2.4.2), la nature concrète - péremptoire ou non - du délai de l'art. 26a al. 2 OIA.

##### **E. 4.2.4.1**

Cette disposition trouve son origine dans une motion déposée le 21 mars 2000 par la Conseillère aux Etats Vreni Spoerry (BO CE 2000 p. 358; motion 00.3084) en vue d'étendre le champ d'application de la procédure de déclaration au versement de dividendes opérés au sein de groupes de sociétés suisses. A notamment été fait valoir à l'appui de cette motion l'absence de risque d'abus, la charge administrative induite pour les sociétés par les procédures de paiement et de remboursement, ainsi que les effets négatifs sur la liquidité et les finances (paiement d'intérêts moratoires) des entreprises concernées. Alors que la motion suggérait de modifier la LIA, le Conseil fédéral s'est pour sa part prononcé en faveur d'une modification de l'OIA, dans le sens d'un élargissement de la procédure de déclaration. D'un point de vue historique, il apparaît certes que l'art. 26a OIA a été introduit dans le contexte d'une simplification de la procédure, en particulier dans la mesure où le but de garantie de l'impôt anticipé n'est en règle générale que d'une importance secondaire concernant les versements de dividendes au sein d'un groupe suisse. Ce but trouve néanmoins son fondement dans l'indélicatesse fiscale potentielle des assujettis et est en conséquence de nature purement abstraite. Il doit donc être mise en oeuvre à l'aide des moyens légaux prévus à cet effet et ce, à d'autant plus forte raison que la réduction pour participations n'entraîne pas nécessairement un dégrèvement intégral de l'impôt sur le bénéfice. Cela résulte en outre également du fait que la simplification visée est opérée par le biais de la procédure de déclaration et n'a donc pas été conçue comme une exonération (cf. à ce propos Hochreutener, Meldeverfahren, p. 80). Le caractère péremptoire du délai de l'art.

26a al. 2 OIA résulte ainsi notamment du but de garantie de l'impôt anticipé. Une autre interprétation reviendrait en fait à supprimer l'impôt anticipé sur les dividendes versés entre sociétés (suisses) d'un même groupe, ce qui n'a jamais été envisagé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.1).

#### **E. 4.2.4.2**

Des considérations systématiques et téléologiques conduisent également à conclure à la nature péremptoire du délai de l'art. 26a al. 2 OIA. Le caractère exceptionnel de la procédure de déclaration a déjà été rappelé à plusieurs reprises (cf. consid. 3.4.1 et 3.4.3 ci-avant). La systématique propre à la loi et le principe de l'égalité de traitement notamment plaident en faveur de l'admission d'un délai de péremption. Dès lors, dans que le cadre de la procédure ordinaire de paiement de l'impôt anticipé, la créance fiscale doit être acquittée dans les 30 jours suivant l'échéance de la prestation imposable (cf. art. 16 al. 1 let. c LIA; consid. 3.3.1 ci-avant; cf. ég. consid. 3.2.1 et 3.4.3 ci-avant), il se justifie en effet que la déclaration remplaçant le paiement de l'impôt intervienne dans le même délai. Cela s'impose en particulier du fait qu'une société peut être affiliée à différentes sociétés "mères", dont certaines ne peuvent prétendre bénéficier de l'art. 26a al. 1 OIA, c'est-à-dire obtenir que les dividendes leur soient versés sans déduction de l'impôt anticipé. Dans ce sens, le caractère péremptoire du délai de l'art. 26a al. 2 OIA est conforme à l'esprit et au but de la procédure de déclaration (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.2). Au surplus, cette interprétation est cohérente avec le fait que l'art. 26a OIA a été élaboré et introduit après l'art. 16 LIA qui fixe l'échéance de l'impôt et le point de départ de l'intérêt moratoire, de sorte que l'introduction d'un délai de péremption apparaît également fondée d'un point de vue dogmatique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.2). La sécurité juridique se trouverait par ailleurs gravement compromise s'il était possible de revenir sur l'échéance de la créance fiscale - et les conséquences qui lui sont attachées - plusieurs mois, voire plusieurs années après la survenance de celle-ci (en ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_730/2013 du 4 février 2014, traduit in : *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2014 II p. 580 ss*, consid. 3.5 et les réf. cit.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.2). Or, tel serait bien le cas si la procédure de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe était assortie d'un simple délai d'ordre. La nature péremptoire résulte encore d'une interprétation systématique de l'art. 26a OIA. Alors que l'al. 4 de cette disposition énonce les conséquences attachées à un usage abusif de la procédure de déclaration, les al. 1 et 3 ont pour leur part trait aux conditions auxquelles le droit à bénéficier de cette procédure est soumis. Dans ces circonstances, il y a tout lieu de considérer que tel est également le cas de l'al. 2 et, partant, que le délai de 30 jours fixé par cette disposition constitue un délai de péremption (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.2). Au surplus, l'art. 26a al. 2 OIA renvoie expressément à l'art. 21 al. 1 OIA, qui prévoit également un délai de production limité à 30 jours. La durée de ce délai n'a en outre pas été revue dans le cadre de la modification de la loi du 22 novembre 2000, en vigueur depuis le 1er janvier 2001, par laquelle a été introduite la procédure de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe. Le fait que l'art. 26a al. 2 OIA fasse expressément mention du délai de 30 jours atteste ainsi de l'importance particulière que revêt celui-ci. A défaut, un simple renvoi à l'art. 21 OIA aurait été amplement suffisant. Pour cette raison également, le délai de l'art. 26a al. 2 doit être considéré de nature péremptoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.4.2).

#### **E. 4.2.5**

L'avis - exprimé dans la doctrine - selon lequel la procédure de déclaration ne devrait être refusée que lorsqu'il n'est plus possible d'obtenir le remboursement de l'impôt selon l'art. 32 al. 1 LIA, n'y change rien (cf. Matteotti, Fallstricke, p. 486). Le délai de trois ans imparti par cette disposition pour présenter une demande de remboursement constitue un délai de péremption (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.6; Beusch, VSTG-Kommentar, n° 5 ad art. 32). Ce délai concerne le destinataire de la prestation imposable et non le débiteur de celle-ci. Il se justifie par conséquent d'impartir également à ce dernier un délai de nature péremptoire. Si le débiteur de la prestation imposable omettait de déclarer celle-ci à l'AFC dans un délai de trois ans, la procédure de paiement devrait alors être mise en oeuvre, l'impôt anticipé étant en principe transféré sur le destinataire de la prestation. A l'échéance du délai de remboursement et pour autant que l'on ne se trouve pas dans un cas d'application de l'art. 32 al. 2 LIA, l'impôt anticipé se transformerait ainsi en charge fiscale définitive pour le destinataire de la prestation. Une telle solution contreviendrait clairement à l'esprit et au but de la procédure de déclaration (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.6). C'est également le lieu de rappeler que contrairement à ce que soutient la recourante (cf. mémoire de recours, ch. IV let. B ch. 1 let. b p. 9), il ne saurait être statué de manière définitive sur le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation imposable dans le cadre de la procédure de déclaration. Le contribuable débiteur du paiement de l'impôt, seul partie à la procédure de prélèvement et en droit de se prévaloir de la procédure de déclaration, ne se confond en effet pas avec le titulaire du droit au remboursement de l'impôt anticipé, qui n'a aucun droit ni obligation à ce stade. Pour cette raison, l'autorité n'examine dans ce cadre que sommairement le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation. S'il subsiste un doute sur ce droit, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, soit le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, qui conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu dans le cadre de la procédure de remboursement (cf. consid. 3.1.1 et 3.4.2.2 ci-avant). Partant, le caractère péremptoire du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA se justifie, non seulement pour des motifs liés à la sécurité du droit, mais aussi aux fins de sauvegarde du droit du destinataire de la prestation au remboursement de l'impôt anticipé, pour le cas où le contribuable omet de déclarer la prestation imposable ou ne fait pas usage de la procédure de déclaration, de même que lorsque le bénéfice de cette procédure ne peut lui être accordé en raison de la non-réalisation des conditions posées à son application (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.6).

#### **E. 4.2.6**

Une autre solution ne peut être déduite de l'art. 24 al. 1 OIA. La question de savoir si les prestations litigieuses ont été découvertes à l'occasion d'un contrôle officiel peut ici rester ouverte. Ainsi qu'exposé (cf. consid. 3.4.2.3 ss ci-avant, en particulier consid. 3.4.2.5), l'application de cette disposition ne saurait en effet être étendue aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA étant seul applicable à titre de *lex specialis*. On notera au demeurant que l'art. 26 al. 2 OIA prévoit également un délai de 30 jours, dont la nature n'a cependant pas été précisée dans le cadre du présent litige (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.7).

#### **E. 4.3**

Il résulte des considérations qui précèdent que le délai de 30 jours l'art. 26a al. 2 OIA constitue un délai de péremption (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 5.3.5). Dans la mesure où les versements de dividendes litigieux ont été déclarés tardivement, c'est-à-dire après l'expiration du délai de 30 jours prévu à cet effet, c'est a priori à juste titre que l'autorité inférieure a considéré que le droit à la procédure de déclaration était périmé et qu'elle a en conséquence refusé d'accorder le bénéfice de cette procédure et réclamé le paiement du montant d'impôt anticipé de Fr. 759'500'000.--. Compte tenu de l'échéance des créances fiscales litigieuses, respectivement survenue le 29 novembre 2009, le 28 novembre 2010 et le 30 octobre 2011, ainsi que du règlement en espèces de l'impôt en date du 8 août 2012, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a fixé le montant de l'intérêt moratoire à Fr. 61'412'361.15 (cf. art. 16 al. 2 LIA; consid. 3.2.3 et 3.3.1 ci-avant).

## **E. 5**

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

### **E. 5.1**

La recourante avance en substance que la pratique administrative antérieure à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 était de considérer le délai de l'art. 26a OIA comme un simple délai d'ordre. Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, l'autorité inférieure aurait adopté une approche plus stricte dans son examen du respect dudit délai. En outre, cette nouvelle approche n'aurait pas été appliquée de manière systématique, à tout le moins jusqu'en octobre 2012. Dans ces conditions et compte tenu des impératifs liés à la sécurité juridique et du principe de la bonne foi, la nouvelle pratique ne lui serait pas opposable, compte tenu notamment de l'absence de communication préalable à ce sujet. En outre, la recourante considère qu'elle devrait en tout état de cause bénéficier de l'ancienne pratique, dès lors que le délai de 30 jours était déjà échu, pour les dividendes versés en 2009 et en 2010, au moment de la publication de l'arrêt 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011, et pour le dividende versé en 2011, au moment de la première communication de l'AFC au sujet de sa nouvelle pratique, laquelle ne saurait avoir d'effet rétroactif (cf. ch. IV let. B ch. 2 du mémoire de recours, ch. III let. A et B du mémoire de réponse). L'autorité inférieure réfute tout changement de pratique de sa part. Si elle n'exclut pas que des demandes aient pu être traitées de manière erronée dans le cadre de l'administration de masse à laquelle elle fait face, elle considère néanmoins que la recourante ne saurait de ce fait se voir octroyer un traitement fiscal illégal. L'autorité inférieure rappelle au surplus que la recourante était soumise au principe de l'auto-taxation, en vertu duquel elle est tenue de remettre spontanément ses comptes et les formules officielles.

### **E. 5.2**

Le grief de la recourante soulève différentes questions de fait, portant sur les points de savoir (1) si avant le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité, l'autorité inférieure a sciemment et de façon constante accordé le bénéfice de la procédure de déclaration après l'échéance du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA et (2) si de telles déclarations tardives ont également été admises postérieurement à l'arrêt susmentionné. Dans l'affirmative, il s'agira encore de se demander (3) si l'autorité inférieure a en outre renoncé, dans ces cas, à percevoir un intérêt moratoire pour la période allant de l'échéance du délai à la déclaration (tardive) de la prestation.

### **E. 5.3**

A cet égard, on observera de façon liminaire que dans l'hypothèse où serait établie l'existence d'une pratique antérieure consistant à accorder le bénéfice de la procédure de déclaration nonobstant la violation du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA et sans percevoir d'intérêts moratoires, celle-ci ne serait, en tout état de cause, pas forcément décisive en soi. C'est en effet le lieu de rappeler qu'au vu de son illégalité constatée (cf. consid. 4.2.1 ss et 4.3 ci-avant), une telle pratique devrait en principe être abandonnée aussitôt et pour toutes les procédures pendantes au profit de l'approche jugée correcte par l'autorité judiciaire (cf. 2.5 ci-avant, en particulier consid. 2.5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 6.3).

### **E. 5.4**

Dans certaines circonstances, l'application immédiate de la nouvelle pratique peut néanmoins se heurter au droit à la protection de la bonne foi (cf. consid. 2.5.2 ci-avant). Dans le cadre du cas d'espèce, cela suppose d'une part l'existence d'une pratique antérieure, consacrée par l'AFC, consistant à considérer le délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA comme un simple délai d'ordre. D'autre part, il faut que la recourante ait effectivement eu connaissance de cette pratique et que, sur la foi de celle-ci, elle ait omis de déclarer les versements litigieux dans le délai en question.

#### **E. 5.4.1**

A titre de preuve de l'existence d'une pratique antérieure, la recourante se réfère aux formules et directives de l'AFC, en particulier à la notice de janvier 2001 intitulée "Demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe suisse (art. 26a OIA; état au 30 juin 2002; S-025-116)", dans lesquels il n'est fait aucune mention du caractère péremptoire du délai de 30 jours et des conséquences attachées à son non-respect. La notice en question expose notamment qu'en substitution au paiement, l'obligation fiscale peut être exécutée par la déclaration des dividendes en espèces à l'AFC, mais que celle-ci n'est nullement obligatoire, en ce sens que la société reste libre de ne pas utiliser cette procédure (cf. ég. consid. 4.2.3.3 ci-avant). La notice précise en outre clairement que si la demande est rejetée, la société contribuable devra payer après coup l'impôt anticipé dû, majoré des intérêts moratoires éventuels. Sur la base de ce document, la recourante devait ainsi avoir clairement conscience que le risque existait que le bénéfice de la procédure de déclaration ne lui soit pas accordé, la décision à ce sujet n'appartenant au final pas au contribuable (cf. consid. 3.4.2.6 ci-avant; cf. ég. consid. 3.4.2.2 s.). En tout état de cause, la recourante ne pouvait, sur la base de la notice de l'AFC, conclure à l'existence d'une pratique selon laquelle le non-respect du délai de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA resterait sans conséquences sur le droit éventuel à bénéficier de cette procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.1). On rappellera au surplus que conformément au principe de l'auto-taxation, il appartenait à la recourante de se renseigner en cas de doute quant à la nature péremptoire du délai en question. Compte tenu de la lettre de l'art. 26a al. 2 OIA, qui indique clairement que la déclaration doit intervenir dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes, et du fait que cette exigence est en outre rappelée dans la notice susmentionnée, la recourante ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas expressément attiré l'attention du contribuable sur la nature péremptoire du délai en question (cf. en ce sens arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.3 i.f.).

### **E. 5.4.2**

La recourante se réfère en outre au sondage de la Chambre fiduciaire du 1er mai 2013 (cf. pièce recourante n° 15). Celui-ci répertorie 37 cas, sur la période allant de 2005 à 2012, dans lesquels le versement de dividendes au sein d'un groupe suisse a été déclaré tardivement à l'AFC, sans conséquences. Comme relevé par l'autorité inférieure dans sa réponse du 5 juin 2014 (pièce TAF n° 8), ce chiffre doit néanmoins être mis en relation avec le nombre de demandes de procédure de déclaration que celle-ci reçoit chaque année, qui oscille entre près de 13'000 (2010) et plus de 18'000 (2013). Dans ces conditions, ce n'est que par sondage que l'autorité inférieure procède à des contrôles et il n'est donc pas impossible que des irrégularités puissent lui échapper. Les 37 cas recensés ne représentent ainsi qu'une fraction infime de l'ensemble des procédures menées par l'autorité inférieure sur la période couverte par le rapport de la chambre fiduciaire et ne suffisent donc pas à établir l'existence d'une pratique administrative constante (cf. consid. 2.5.3 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.5 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.1).

### **E. 5.4.3**

Il en va de même des données et statistiques sur l'impôt anticipé issues du rapport relatif aux recettes fiscales de la Confédération 2013 que la recourante a produites à l'appui de sa réplique (cf. pièce recourante n° 20). Certes, celles-ci font bien état d'une augmentation - sensible - des montants d'amendes et d'intérêts moratoires perçus par l'autorité inférieure en 2013. Dans sa duplique du 13 août 2014 (pièce TAF n° 12; cf. p. 4 s.), cette dernière a néanmoins exposé que cette augmentation résultait, non pas d'un changement de pratique ou d'une augmentation du nombre de décomptes d'intérêts moratoires, mais du nombre considérable de dénonciations spontanées ayant suivi la publication de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité, ainsi que de l'importance des dividendes en jeu et des retards conséquents avec lequel les contribuables concernés ont procédé au règlement des montants d'impôt échus. Elle souligne ainsi que pour l'année 2013, le pourcentage des procédures de perception ayant donné lieu à l'établissement d'un décompte d'intérêts moratoires était en baisse par rapport aux trois années précédentes (2010: 6,9 %; 2011: 7,5 %; 2012: 7 %; 2013: 6,8 %). L'augmentation invoquée se rapporte en outre à un nombre restreint de cas. Sur les 4'923 décomptes d'intérêt moratoire établis en matière d'impôt anticipé pour l'année 2013, toutes procédures confondues, 36 cas (calculés sur des montants d'impôt anticipé supérieur à Fr. 3,1 mia) représentent à eux seuls le montant de Fr. 266,4 mio, sur un montant total d'amendes et d'intérêts moratoires s'élevant à Fr. 323 mio. Sur ces 36 cas, 6 ont par ailleurs été déférés au Tribunal administratif fédéral, portant sur des montants d'intérêts moratoires se montant au total à plus de Fr. 170 mio (calculé sur des montants d'impôt d'environ Fr. 1,95 mia). Les explications de l'autorité inférieure sont détaillées et cohérentes avec les statistiques invoquées par la recourante, ainsi qu'avec les montants visés dans les procédures traitées par l'autorité de céans en la matière, étant relevé que ces cas se rapportent cependant tous à des décisions de taxation rendues en 2012 (et non en 2013). Néanmoins, il s'agit d'admettre, sur la base des indications complémentaires que l'autorité inférieure a apportées dans le cadre de la procédure A-1878/2014, que ces données n'ont été saisies que dans les statistiques 2013. Les explications de cette dernière apparaissent crédibles et suffisent à réfuter les arguments de la recourante tirés du rapport sur les recettes fiscales de la Confédération 2013 (cf. ég. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.3 et 6.5.4 et A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.2).

#### **E. 5.4.4**

La recourante se réfère en outre à une prise de position du Directeur de l'AFC du 9 octobre 2013, produite en annexe à son mémoire de recours (cf. pièce recourante n° 16). Adressée à la Chambre fiduciaire dans le contexte du sondage réalisé par celle-ci, cette lettre indique qu'il a été procédé à une révision des procédures de déclaration, pour les dividendes versés au sein d'un groupe, qui ont été traitées au cours des mois de mai et juin 2009 - soit durant la période à laquelle se rapportaient les cas signalés à l'AFC par la Chambre fiduciaire - et dans lesquelles le bénéfice de la procédure de déclaration a été accordé en violation du délai correspondant et sans prélèvement d'un intérêt moratoire. A cet égard, le Directeur de l'AFC admet certes que durant la période considérée, la question de la tardiveté de la présentation de la déclaration n'a pas été examinée et que toutes les procédures avaient en conséquence été clôturées sans suite. Contrairement à ce que semble soutenir la recourante (cf. mémoires de recours, ch. IV let. B ch. 2 let. a p. 14; mémoire de réplique, ch. III let. B p. 5 s.), on ne saurait cependant en conclure à l'existence d'une pratique administrative établie tendant à l'admission systématique des déclarations présentées tardivement, c'est-à-dire après l'échéance du délai de déclaration de 30 jours de l'art. 26a al. 2 OIA. Il est en effet clairement exposé que l'absence de contrôle du respect dudit délai était due à une surcharge de travail temporaire liée au traitement du nombre élevé de demandes d'autorisation de la procédure de déclaration (au sens de l'art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement) introduites en 2009. L'absence de contrôle apparaît ainsi uniquement liée au contexte particulier de surcroît de travail auquel l'AFC était confrontée durant la période révisée, ce dont il faut a contrario déduire qu'en dehors de celle-ci, il était en principe procédé à un strict contrôle du délai de 30 jours imparti pour déclarer les dividendes versés au sein d'un groupe. Dans ces circonstances, on ne saurait inférer, sur la base de la courte période durant laquelle l'autorité inférieure a renoncé à contrôler ce délai, une pratique administrative consistant à admettre les déclarations remises tardivement. C'est en outre à bon droit que le Directeur de l'AFC a considéré que les quelques cas signalés par la Chambre fiduciaire ne constituaient pas une base suffisante pour se prévaloir d'un droit à l'égalité dans l'illégalité (cf. consid. 2.5.3 ci-avant). La recourante ne saurait enfin tirer aucun argument, s'agissant de la nature du délai de déclaration, de l'absence de contrôle systématique de la part de l'autorité inférieure quant au respect de ce délai. L'AFC n'assume en effet aucune obligation en ce sens, dans le cadre d'un régime d'imposition à la source fondé sur le principe de l'auto-taxation (cf. consid. 3.3 ci-avant, en particulier consid. 3.3.3; cf. é.g. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.3).

#### **E. 5.4.5**

La recourante fait encore valoir que le changement de pratique quant à la nature du délai de l'art. 26a al. 2 OIA résulte de l'échange de correspondances des 4 juin et 31 octobre 2013, intervenu entre le Ministère des finances néerlandais et le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (ci-après: SFI) au sujet du versement de dividendes au sein d'un groupe de sociétés internationales, que l'autorité inférieure a produit - sur réquisition de la recourante (cf. mémoire de recours, ch. III p. 4 s.) - dans le cadre de son mémoire de réponse du 5 juin 2014 (cf. pièces AFC n° 3 et 4; pièces recourante n° 18 et 19). Le chef de la section "Questions fiscales bilatérales" de l'époque, M. X. \_\_\_\_\_, y exprime en substance que, de son point de vue, l'art. 15 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) n'est en soi, à l'instar de nombreuses conventions de double imposition (CDI) conclues par la Suisse, pas incompatible avec une procédure dans laquelle l'impôt est perçu à des fins de garantie puis remboursé dans les cas visés par cette disposition, permettant d'obtenir que les dividendes en question ne soient en définitive pas soumis à l'impôt ("as a result not subject to a tax"; cf. ch. II de la lettre du 31 octobre 2013, 1er et 3e §). Par ailleurs, M. X. \_\_\_\_\_ convient que le changement de pratique de l'AFC concernant le délai de déclaration des dividendes, sans avis préalable, n'était pas très élégant (2e §). On relèvera en premier lieu à cet égard que l'autorité de céans ne saurait être lié d'une quelconque manière par les éventuelles prises de positions des autorités administratives, judiciaires ou politiques sur la question (cf. not. les initiatives parlementaires 13.471 et 13.479, le rapport sur les résultats de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 31 mars 2015, les rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national des 10 novembre 2014 et 13 avril 2015, le projet de modification de la LIA du 13 avril 2015 et la décision du Conseil national du 16 juin 2015 conforme au projet, documents consultables sur le site Internet du parlement fédéral [<http://www.parlament.ch>]). Par ailleurs et ainsi que le relève l'autorité inférieure dans sa réponse du 5 juin 2014 (cf. p. 3 s.) et sa duplique du 13 août 2014 (cf. p. 3), il sied de noter que ni le Ministère des finances néerlandais, ni le SFI ne disposent d'une quelconque compétence en matière d'impôt anticipé suisse. Peu importe au surplus à cet égard que jusqu'au début de l'année 2010, le SFI ait fait partie de l'AFC. Il ressort au demeurant clairement des termes utilisés que M. X. \_\_\_\_\_ ne s'exprimait qu'à titre personnel. Il s'agit par surcroît de tenir également compte du contexte dans lequel interviennent les propos de ce dernier, à savoir en réponse au courrier du Ministère des Finances néerlandais du 4 juin 2013, dans lequel le changement de pratique de l'AFC concernant la nature du délai de déclaration en matière internationale est simplement affirmé, sans preuve à l'appui. Dans ces conditions, le courrier du SFI du 31 octobre 2013 ne suffit manifestement pas à établir l'existence du prétendu changement de pratique administrative concernant les conséquences attachées au non-respect du délai de déclaration prévu par l'art. 26a al. 2 OIA pour les dividendes versés au sein d'un groupe.

#### **E. 5.4.6**

En définitive, il résulte de ce qui précède que les éléments avancés par la recourante ne suffisent pas à établir l'existence du changement de pratique allégué. Certes, la question de la nature du délai de déclaration de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, respectivement de l'art. 26a al. 2 OIA, n'avait pas été tranchée par une autorité judiciaire préalablement au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité, respectivement de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité, et il existe en outre de clairs indices d'une augmentation des litiges en lien avec le refus d'accorder la procédure de déclaration concernant les versements de dividendes déclarés tardivement à l'AFC suite à la parution de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné. On ne saurait néanmoins en inférer qu'antérieurement au prononcé de cet arrêt, le droit à la procédure de déclaration était en pratique garanti, indépendamment du respect du délai de déclaration, dès lors que les conditions matérielles du droit au remboursement du destinataire de la prestation étaient réalisées. Cela vaut d'autant plus que la grande majorité des litiges trouve son origine, non pas dans des contrôles plus stricts opérés par l'AFC, mais bien dans les nombreuses dénonciations spontanées, concernant des versements de dividendes non déclarés, ayant suivi le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral en question. Il incombe à la recourante de supporter l'absence de preuve du changement de pratique allégué (cf. consid.

1.3 ci-avant). Dans ces conditions, il n'est donc pas besoin d'examiner au surplus si l'autorité inférieure a renoncé, ou non, à prélever un intérêt moratoire dans les cas où la procédure de déclaration a été accordée en dépit de la violation du délai de déclaration de 30 jours, si de telles déclarations tardives ont également été admises postérieurement à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 précité, ou s'il lui appartenait de procéder à une communication concernant la nature du délai de l'art. 26a al. 2 OIA suite au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné. Il s'ensuit que la décision entreprise, en ce qu'elle refuse le bénéfice de la procédure de déclaration pour les versements de dividendes litigieux, déclarés tardivement, et condamne en outre la recourante au paiement d'un intérêt moratoire, apparaît conforme au droit également sous l'angle du principe de la bonne foi. En outre, il ressort clairement des déclarations de l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure que celle-ci entend traiter de la même manière les cas similaires à venir, de sorte qu'un droit à l'égalité dans l'illégalité est d'emblée exclu (cf. consid. 2.5.3 ci-avant).

## **E. 5.5**

La recourante conteste finalement, sur le principe, le prélèvement d'un intérêt moratoire, ainsi que la durée et le taux pris en compte pour le calcul de celui-ci.

### **E. 5.5.1**

En l'occurrence, dans la mesure où la recourante n'a pas procédé à la déclaration des dividendes litigieux dans le délai de 30 jours suivant leur échéance et n'a ainsi pas observé les exigences formelles de la procédure de déclaration, c'est conformément au droit applicable que l'autorité inférieure a considéré que l'impôt anticipé sur les dividendes en question était respectivement échu le 29 novembre 2009, le 28 novembre 2010 et le 30 octobre 2011 et qu'un intérêt moratoire était dû pour la période allant de l'échéance (respective) de l'impôt jusqu'à son règlement le 7 août 2012 (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.3 ci-avant; cf. ég. consid. 3.3.1 ci-avant).

### **E. 5.5.2**

Par ailleurs et contrairement à l'avis de la recourante (cf. mémoire de recours, ch. IV let. B ch. 5 p. 20 ss), le prélèvement d'un intérêt de 5 % l'an ne saurait être jugé arbitraire ou disproportionné, ni constituer une atteinte illicite à la garantie de la propriété ou s'apparenter à une sanction pénale contraire à la garantie d'un procès équitable consacré à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). En fixant à 5 % le taux des intérêts dus sur les montants d'impôt échus (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé), le DFF a en effet fait usage de la délégation valablement conférée par le législateur à l'art. 16 al. 2 LIA. On notera au surplus que ce taux correspond à celui prescrit de manière générale en droit privé par l'art. 73 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220). Il sied en outre de relever qu'en vertu du principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière d'impôt anticipé, la recourante est seule responsable d'établir le relevé d'impôt sur formule officielle et de verser le montant d'impôt anticipé dû ou procéder à la déclaration de la prestation imposable, conformément à ses obligations fiscales (cf. consid. 3.3 ci-avant). Dans ces conditions, le prélèvement d'un intérêt moratoire, ainsi que le montant de celui-ci, constituent la conséquence directe du retard considérable avec lequel la recourante a déclaré les versements litigieux et acquitté les montants d'impôt échus, en violation de ses obligations, ainsi que de l'importance des dividendes en cause. Partant, cette dernière ne saurait être admise à se plaindre d'une quelconque disproportion entre la faute commise, à savoir

l'omission de déclarer les versements de dividendes, et le montant de l'intérêt moratoire réclamé.

#### **E. 5.6**

Les arguments de la recourante apparaissent en définitive mal fondés et la décision de l'autorité inférieure doit en conséquence être confirmée, tant en ce qu'elle constate la péremption du droit à la procédure de déclaration et le bien-fondé de la créance d'impôt anticipé acquittée sous réserve le 7 août 2012, qu'en ce qu'elle astreint l'intéressée au paiement d'un intérêt moratoire de Fr. 61'412'361.15.

#### **E. 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. 50'000.--, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.