



---

Cour I  
A-2902/2014

## Arrêt du 29 août 2016

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Marie-Chantal May Canellas, Salome Zimmermann, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**X.** \_\_\_\_\_,  
représentée par KPMG AG,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de l'impôt fédéral direct,  
de l'impôt anticipé, des droits de timbre,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
autorité inférieure.

---

Objet

Impôt anticipé; demandes de remboursement; CDI CH-I.

**Faits :****A.**

X.\_\_\_\_\_ est une société par actions de droit italien («società per azioni [SpA] ») sise à \*\*\*, en Italie. Entre le 17 février 2009 et le 16 juillet 2010, elle remit à l'Administration fédérale des contributions (AFC) plusieurs demandes de remboursement (partiel) de l'impôt anticipé perçu sur des dividendes bruts provenant d'actions de différentes sociétés sises en Suisse pour les années 2008 et 2009 (pièces AFC n° 4 à 7). Dans le cadre du traitement de ces demandes, l'AFC soumit à X.\_\_\_\_\_ trois questionnaires en relation avec la majorité des titres concernés par courriers du 11 mai 2009 et des 17 et 19 février 2010 (pièces AFC n° 8 à 10). X.\_\_\_\_\_ y fit suite par courrier unique du 28 juin 2010 (pièce AFC n° 11).

**B.**

Considérant que les réponses apportées par X.\_\_\_\_\_ étaient incomplètes, l'AFC lui adressa un nouveau questionnaire pour obtenir plus d'informations, ainsi que des renseignements supplémentaires concernant certaines des positions de X.\_\_\_\_\_, par lettre du 28 juin 2011 (pièce AFC n° 12). Cette dernière y répondit par courrier de son mandataire du 7 novembre 2011 (pièce AFC n° 13). Le 24 octobre 2012, l'AFC requit à nouveau que lui soient transmis certains renseignements concernant les positions en question. Il fut en outre notamment précisé que sans réponse de X.\_\_\_\_\_, les demandes de remboursement seraient rejetées (pièce AFC n° 14). Ce courrier étant resté sans réponse, l'AFC adressa un rappel le 3 janvier 2013, par lequel elle rendit X.\_\_\_\_\_ attentive à son obligation de renseigner l'autorité sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement et aux conséquences attachées à la violation de cette obligation (pièce AFC n° 15).

**C.**

Par courrier du 31 janvier 2013, X.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de son mandataire, communiqua en substance à l'AFC que l'ensemble des renseignements dont elle disposait et qui étaient utiles au traitement des demandes de remboursements lui avait déjà été transmis (pièce AFC n° 16). Le 20 février 2013, l'AFC rejeta entièrement les demandes de remboursement de X.\_\_\_\_\_, au motif que cette dernière n'avait pas satisfait à son obligation de renseigner (pièce AFC n° 17). Contestant cette appréciation, le mandataire de X.\_\_\_\_\_ requit la notification d'une décision formelle par courrier du 22 avril 2013 (pièce AFC n° 18). Par décision du 24 avril 2014, l'AFC prononça le rejet des demandes de

remboursement (pièce AFC n° 3), au motif que X.\_\_\_\_\_ n'avait pas fourni l'ensemble des renseignements requis.

**D.**

X.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours du 27 mai 2014, concluant à son annulation, à ce qu'il soit dit qu'elle remplit toutes les conditions pour le remboursement de l'impôt anticipé de 20 % et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) de procéder au remboursement de l'impôt pour un montant total de Fr. 10'759'100.--, avec un intérêt moratoire de 5 % dès le 1<sup>er</sup> septembre 2010 (dossier du Tribunal, pièce n° 1). Par écritures des 29 octobre 2014, 9 janvier, 5 mars, 2 juillet et 5 octobre 2015, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours (dossier du Tribunal, pièces n° 9, 13, 19, 25 et 31). Par mémoires des 4 décembre 2014, 30 janvier, 29 mai et 31 août 2015, la recourante a persisté dans toutes ses conclusions (dossier du Tribunal, pièces n° 11, 17, 23 et 29).

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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 à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant en l'occurrence réalisée, le Tribunal de ceans est matériellement compétent pour connaître du présent litige.

**1.2** La Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.945.41 ; ci-après : CDI CH-I) ne règle pas la procédure à suivre en ce qui concerne les demandes de remboursement de l'impôt anticipé fondées sur ses dispositions. En revanche, selon l'art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. Cette procédure s'applique, entre autres, aux

demandes de remboursement de l'impôt qui relèvent de la Confédération (cf. art. 51 LIA).

Toutefois, cette règle ne vise, en tant que telle, que les procédures fondées sur la LIA elle-même, et non celles qui reposent sur une convention de double imposition (CDI). En vertu de l'art. 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1<sup>er</sup> février 2013 loi fédérale) du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2), le Conseil fédéral peut régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux qui est garanti par une convention internationale. Le Conseil fédéral a fait usage de sa compétence réglementaire relativement à certaines conventions, alors qu'il n'a établi aucune règle particulière par rapport à d'autres.

Ainsi, la Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.931.41) est assortie d'une ordonnance d'exécution (ordonnance du 18 décembre 1974 relative à la CDI conclue entre la Suisse et le Danemark [RS 672.931.41 ; ci-après O. CDI CH-Dnk]) qui fixe la procédure à suivre en matière de remboursement de l'impôt anticipé. L'art. 3 de cette ordonnance prévoit que les décisions de l'AFC sont sujettes à recours conformément aux dispositions générales de la procédure fédérale. La teneur actuelle de cette disposition résulte des adaptations qui furent effectuées en 2006 en prévision de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110). Selon l'ancienne version du même article (cf. RO 1974 2133), les décisions de l'AFC étaient sujettes à la procédure de réclamation.

Par décision incidente A-6537/2010 du 11 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral a confirmé que l'art. 3 O. CDI CH-Dnk signifiait dans sa version actuelle que les décisions de l'AFC étaient directement attaquables par un recours. Il n'y avait donc plus de procédure de réclamation dans ce cadre. On relèvera que l'art. 4 de l'ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition (RS 672.913.610) et l'art. 5 de l'ordonnance concernant la CDI américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61) ont connu la même évolution que l'art. 3 O. CDI CH-Dnk.

En ce qui concerne la CDI CH-I, il n'existe pas d'ordonnance d'application dans laquelle le Conseil fédéral aurait réglé la procédure à suivre pour obtenir le remboursement de l'impôt. Deux solutions sont dès lors envisageables. Soit la LIA doit trouver à s'appliquer par analogie, ce qui implique que les décisions de l'AFC sont sujettes à réclamation, soit c'est la solution prévue par le Conseil fédéral relativement aux autres CDI susmentionnées qui doit l'emporter. Or, en matière internationale, il paraît opportun d'appliquer un système autant que possible uniforme. On ne voit guère, en effet, pourquoi les décisions de l'AFC seraient soumises ou non à réclamation selon les CDI concernées, alors que les principes applicables en matière de remboursement de l'impôt sont en général de même nature. La solution retenue paraît également conforme au fait que, sauf exception, les décisions des autorités administratives sont directement attaquables devant le Tribunal administratif fédéral, à moins qu'une loi fédérale ne prévoise une exception (cf. art. 33 al. 2 let. a LTAF). En d'autres termes, il sied de ne pas étendre sans raison valable les possibilités de réclamation devant l'AFC.

De plus, les conditions de remboursement de l'impôt anticipé valant en matière internationale sont tout à fait différentes de celles qui s'appliquent au niveau interne. Dès lors, il ne s'impose pas de prévoir une procédure similaire pour les deux types de procédure. A l'inverse, il n'y a pas de raison que la procédure de remboursement dépende de la convention que peut faire valoir le requérant. Cette solution est en outre conforme aux intérêts des parties. En effet, les demandes de remboursement de l'impôt en matière internationale présentent souvent un état de fait et de droit complexe et l'AFC examine la situation en détail avant de rendre sa première décision déjà. Dans ces circonstances, une procédure de réclamation a peu de chances d'aboutir à un nouveau résultat. Elle risque plutôt de constituer une perte de temps.

Sur la base de ce qui précède, il paraît plus conforme à la systématique du droit et plus en adéquation avec les intérêts des parties d'autoriser les recours contre les décisions de l'AFC directement. Cette solution a également été retenue dans une cause en matière de double imposition entre la Suisse et le Luxembourg (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 1.2). Il se justifie dès lors pleinement d'admettre la compétence fonctionnelle de la cour de céans pour juger de la présente affaire.

**1.3** Enfin, la recourante étant directement touchée par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a

manifestement qualifié pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 24 avril 2014, a été notifiée le lendemain, soit durant les fêtes de Pâques (cf. art. 22a al. 1 let. a PA), de sorte que le délai légal de recours de trente jours (art. 50 al. 1 PA) a commencé à courir le lundi 28 avril 2014. Posté le 27 mai de la même année, le mémoire de recours a ainsi été déposé en temps utile. Signé par des avocats au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, le recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

## **2.**

**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 (cf. art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (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 la matière (art. 2 al. 1 PA). Selon la volonté du législateur, la procédure fiscale doit en effet être réservée, « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, in : *Feuille fédérale [FF]* 1965 II 1383 ss et 1397 ; cf. ATF 128 II 139 consid. 2b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.2).

**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, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve

disponibles et motiver leur requête (art. 52 al. 1 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit exclue (cf. consid. 2.2 ci-avant), ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse. En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5183/2014 précité consid. 1.2.3 et A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135 s.). En outre, le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement les faits pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

D'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit. Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (cf. CHRISTOPH AUER, in : Auer et al. [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich/St Gall 2008, ch. 26 ad art. 13). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend. C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d et 102 Ib 97 consid. 3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6692/2012 précité consid. 2.3.1 et A-5884/2012 précité consid. 3.3.1 ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 293 ss ; CLÉMENCE GRISEL, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 252 ss, 376, 614 s. et 665).

D'autre part, dès lors que la collaboration de l'administré n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il lui est impossible de fournir les renseignements requis, celui-ci ne doit subir aucun désavantage

d'un manquement à son devoir. Tel n'est toutefois pas le cas lorsqu'incombe audit administré une obligation d'auto-déclaration. Par ailleurs, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 ; GRISEL, op. cit., n. marg. 195, 200 et 348 ss ; cf. ég. ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et arrêt du Tribunal fédéral 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2).

**2.4** Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour.

**2.4.1** Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 134 I 140 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.144 ; GRISEL, op. cit., n. marg. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1 et A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.2).

Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1 et A-704/2012 précité consid. 3.5.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).



**2.4.2** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s. ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, Genève 2010, n. marg. 1563).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1 et A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4).

### **3.**

**3.1** Conformément à l'art. 1 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), la Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Les dividendes, en particulier, font partie des revenus soumis à l'impôt (cf. art. 20 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. A LIA).

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, soit la personne qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois pas d'obligations (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1541/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.1.1 et A-1438/2014 précité consid. 3.1.1 ; THOMAS JAUSSI, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 6 ad art. 10).

**3.2** En droit interne, l'impôt anticipé vise à garantir que les impôts cantonaux et communaux soient payés et à empêcher l'évasion fiscale des contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 348 consid. 4 et 118 Ib 317 consid. 2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1541/2014 précité consid. 3.1.2 et A-1438/2014 précité consid. 3.1.2). Si ces derniers remplissent correctement leurs obligations fiscales, l'impôt anticipé leur est en principe intégralement remboursé (art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA). Par contre, à l'égard des bénéficiaires (des prestations imposables) domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit directement des buts fiscaux, même si une CDI ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1541/2014 précité consid. 3.1.2 et A-4693/2013 précité consid. 3.1 ; MAJA BAUER-BALMELLI/ MARKUS REICH, in : VStG-Kommentar, n° 71 ad « Vorbemerkungen »).

**3.3** En droit interne, le remboursement de l'impôt anticipé suppose que les conditions suivantes soient réalisées: a) le requérant est un ayant droit au sens des art. 22 à 28 LIA, ce qui signifie, s'agissant des personnes morales ou entreprises commerciales, qu'elles ont leur domicile ou leur siège social en Suisse ou encore qu'elles sont assujetties à un autre titre aux impôts en Suisse (cf. art. 24 LIA, plus particulièrement al. 2 et 3) ; b) le revenu grevé de l'impôt a été régulièrement comptabilisé au sens de l'art. 25 LIA ; c) l'ayant droit avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt et d) le remboursement n'a pas pour effet que l'impôt soit élué (cf. art. 21 al. 2 LIA ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1245/2011 du 26 mai 2016 consid. 2.1 et A-4693/2013 précité consid. 3.2).

**3.4** Les bénéficiaires d'une prestation sis à l'étranger ne peuvent prétendre au remboursement de l'impôt au sens originare, c'est-à-dire en contrepartie du fait qu'ils ont correctement déclaré leurs revenus. Au contraire, à leur égard, il s'agit d'une problématique liée aux limites de la souveraineté fiscale entre deux états (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 3.3 et A-2744/2008 du 23 mars 2010

consid. 3.3 ; MAJA BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium*, in : IFF Forum für Steuerrecht [IFF] 2004/3 201, p. 204). Le bénéficiaire résidant à l'étranger n'a ainsi droit au remboursement, respectivement au dégrèvement de l'impôt, que pour autant qu'une CDI – ou un autre accord international – entre la Suisse et l'Etat de résidence dudit bénéficiaire le prévoient (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1245/2011 précité consid. 2.3 et A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 2.3 ; BAUER-BALMELLI, in : *VStG-Kommentar*, ch. 55 ad art. 21 LIA).

#### 4.

**4.1** La CDI CH-I est un traité international au sens de l'art. 2 ch. 1 let. a de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111; ci-après: CV), entrée en vigueur, pour la Suisse, le 6 juin 1990. En tant que tel, la CDI CH-I doit être interprétée selon les règles de cette convention, sous réserve de dispositions spéciales. Conformément à l'art. 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Le principe de la bonne foi, en tant que principe directeur du droit des traités, doit être pris en compte tout au long du processus d'interprétation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 4.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et 11.1.3).

**4.2** La CDI CH-I s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats (art. 1 CDI CH-I), à savoir la République italienne et la Confédération suisse (art. 3 let. a CDI CH-I). L'art. 4 par. 1 CDI CH-I définit l'expression « résident d'un Etat contractant » comme toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Selon l'art. 10 CDI CH-I, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat (par. 1). Toutefois, ces dividendes peuvent être imposés dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui perçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes (par. 2). Au sens de cette disposition, le terme « dividendes » désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur

ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assujettis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident (par. 3).

L'art. 10 CDI CH-I prévoit ainsi un dégrèvement de l'impôt à la source prélevé sur les dividendes payés par une société suisse : l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes, si la personne qui perçoit les dividendes réside en Italie et en est le bénéficiaire effectif.

### 4.3

**4.3.1** Dans plusieurs arrêts récents, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser la notion de bénéficiaire effectif (« *beneficial owner* » ; cf. ATF 141 II 447 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 du 27 novembre 2015 consid. 4.1, 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 4.1, 2C\_383/2013 du 2 octobre 2015 consid. 4 et 2C\_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 4). Selon la définition retenue, le bénéficiaire effectif d'une société est en premier lieu celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer, ce qui signifie que la personne qui reçoit le dividende doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 et 2C\_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 4.1).

Le Tribunal fédéral reprend en particulier la définition proposée par KLAUS VOGEL (in : Klaus Vogel/Moris Lehner [édit.], *Doppelbesteuerungsabkommen* [...], Munich 2008 [ci-après: *Doppelbesteuerungsabkommen*]), selon laquelle le bénéficiaire effectif est la personne qui peut décider librement de l'utilisation du capital ou du rendement, le cas échéant de les mettre à disposition de tiers, et/ou qui a le pouvoir de disposer des revenus (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 et 2C\_753/2014 précité consid. 4.1). Il en déduit notamment que le critère essentiel à la base de la définition du bénéficiaire effectif est le contrôle économique, respectivement le pouvoir d'utilisation effective (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 et 2C\_753/2014 précité consid. 4.1).

**4.3.2** Le critère du bénéficiaire effectif doit permettre d'évaluer l'intensité du lien existant entre un sujet fiscal et l'objet de l'impôt (un dividende, par exemple) et son application vise à empêcher qu'une personne qui agirait par l'entremise d'une entité juridique disposant de pouvoirs restreints

s'interpose entre le créancier et le débiteur aux fins de bénéficier des avantages d'une CDI (« Treaty Shopping » ; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 s. et 2C\_895/2012 précité consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1103/2011 du 7 juillet 2016 consid. 3.3 et A-1245/2011 précité consid. 3.3 ; VERN KRISHNA, Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double Tax Treaties, in : Canadian Current Tax août 2009 129, p. 131 s. ; VOGEL, in : Doppelbesteuerungsabkommen, ch. 12 ad remarques préalables aux art. 10-12 MC OCDE ; XAVIER OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in : Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto, Festschrift SRK – Mélanges CRC [...], Lausanne 2004, p. 225).

La notion de bénéficiaire effectif doit s'interpréter selon le principe « *substance over form* », en vertu duquel la personne qui revêt le statut de bénéficiaire effectif ne doit pas être déterminée au moyen de critères formels, mais sur la base d'une analyse économique (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 ; ATAF 2011/6 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1103/2011 précité consid. 3.3 et A-4693/2013 précité consid. 6.3). Cette exigence entraîne, pour l'essentiel, que la société concernée doit avoir un certain pouvoir de décision sur les revenus qu'elle perçoit (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.2 ; ATAF 2011/6 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1103/2011 précité consid. 3.3 et A-4693/2013 précité consid. 6.3 ; BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz [...], Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 315).

En particulier, s'il apparaît qu'une entité est tenue de transférer certains revenus à une autre et qu'il en résulte une limitation substantielle de son pouvoir de disposition par rapport à ceux-ci, elle perdra la qualité de bénéficiaire effectif. Cette situation peut résulter d'engagements contractuels, mais aussi des circonstances de fait (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1103/2011 précité consid. 3.3 et A-1245/2011 précité consid. 3.3.2.1 ; BAUMGARTNER, op. cit. p. 130 s. ; OBERSON, op. cit., p. 227). Il y a restriction effective lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies : d'une part, il doit exister un lien de dépendance entre le fait de recevoir les revenus et l'obligation de les transférer à un tiers ; d'autre part, l'obligation de transférer les revenus à un tiers doit dépendre de l'existence même des revenus (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1). La répartition des risques constitue

aussi un indice (cf. BAUMGARTNER, op. cit., p. 124 et 146 ss). A cet égard, on se demandera en particulier qui supporte le risque financier qu'aucun dividende, par exemple, ne soit versé (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.3, 6.3.4 et 6.5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1245/2011 précité consid. 3.3.2.2 et A-4693/2013 précité consid. 6.4).

**4.3.3** La situation déterminante est celle qui prévaut au moment du paiement. La notion de bénéficiaire effectif n'implique donc pas, en tant que telle, qu'il faille détenir des participations sur une longue durée (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1103/2011 précité consid. 3.3 et A-4693/2013 précité consid. 6.4 ; JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping [...], Berne 2001, p. 132 ch. 385). Au surplus, cette notion ne contient pas de composante subjective, à l'inverse de ce qui vaut pour l'évasion fiscale. Les motifs ayant amené au choix d'une certaine structure juridique sont ici sans importance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 6.4 et A-1246/2011 précité consid. 4.3.2 ; BAUMGARTNER, op. cit., p. 128 s. et 311 s.). Il n'est également pas déterminant que l'intermédiaire bénéficie réellement d'allègements fiscaux (cf. ATF 141 II 447 consid. 5.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_752/2014 précité consid. 4.1 et 2C\_753/2014 précité consid. 4.1).

Quand bien même elle vise à empêcher les prétentions illégitimes, l'exigence du bénéficiaire effectif constitue, formellement, une condition d'application du traité, comme, par exemple, la résidence dans un Etat partie, et non une clause anti-abus (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4693/2011 précité consid. 6.6 et A-1246/2011 précité consid. 4.3.3 ; BAUMGARTNER, op. cit., p. 222 ss ; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Begriff « Nutzungsberechtigter » im DBA Schweiz-Luxemburg, in : SWI 2002 563, p. 569). Une telle clause n'entre en ligne de compte qu'à partir du moment où toutes les conditions d'application du traité sont remplies, y compris celle qui concerne le bénéficiaire effectif. Ce processus ressort aussi de la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui distingue clairement entre les notions de bénéficiaire effectif et d'abus de droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.5.3 ; cf. ég. ATF 141 II 447 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 6.6).

**4.4** La notion d'abus de droit n'est pas définie de manière uniforme au niveau international. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, on se trouve en présence d'un abus de droit lorsqu'un droit est employé

contrairement à son but pour la réalisation d'intérêts que ce droit n'est pas censé protéger (cf. ATF 127 II 49 consid. 5a).

Partant des règles d'interprétation des traités (cf. consid. 4.1 ci-avant), le Tribunal fédéral a considéré que tout accord contenait implicitement une clause contre les abus, alors que cette question faisait l'objet d'une controverse doctrinale (cf. VOGEL, in : Doppelbesteuerungsabkommen, Introduction ch. 190 ; GEORG LUTZ, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zurich 2005, p. 100 s.). Selon le Tribunal fédéral, les CDI doivent être interprétées en accord avec les art. 31 ss CV, ce qui inclut le principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1 ; consid. 4.1 ci-avant). Ainsi, tout Etat peut attendre des autres qu'ils appliquent les traités selon ce principe et en accord avec les buts recherchés, ce qui implique que l'abus de droit est interdit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 précité consid. 3.1). Dès lors, l'interdiction de l'abus de droit constitue un aspect du principe de la bonne foi et elle doit être prise en compte à chaque fois qu'un accord international doit être appliqué (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 7.2 et A-1246/2011 précité consid. 5.2).

L'exception d'utilisation abusive de la CDI doit être écartée lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention (« clause générale de bonne foi » ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4693/2013 précité consid. 7.3 ; Commentaire de l'OCDE sur le modèle de convention sur l'imposition du revenu et de la fortune, ch. 19 let. a ad art. 1 MC OCDE, version 2010 [état 2003]).

## **4.5**

**4.5.1** Selon l'art. 29 par. 1 CDI CH-I, les impôts perçus dans l'un des deux Etats contractants par voie de retenue à la source seront remboursés sur demande de l'intéressé ou de l'Etat dont il est un résident lorsque le droit à la perception de ces impôts est limité par les dispositions de la présente Convention. La CDI CH-I ne règle cependant pas la procédure applicable en la matière et, en particulier, la procédure d'examen du droit au remboursement de l'impôt. Dans ces circonstances, ce sont donc les règles du droit interne qui trouvent à s'appliquer et chaque Etat est libre

d'instituer son propre système, comme la jurisprudence fédérale a eu l'occasion de le préciser dans d'autres causes en matière de double imposition (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 5.1 ss et 2C\_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 2.4 [non publié aux ATF 140 II 157] ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1245/2011 précité consid. 4.1 ss).

**4.5.2** Selon l'art. 48 al. 1 LIA, celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement ; il doit en particulier remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires (let. a ; cf. MARKUS KÜPFER/EVA OESCH-BANGERTER, in : VStG-Kommentar, n° 6 ss ad art. 48) et fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt et produire les livres, pièces justificatives et autres documents (let. b ; cf. KÜPFER/OESCH-BANGERTER, in : VStG-Kommentar, n° 14 ss ad art. 48). Aux termes du second alinéa de cette disposition, si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne puisse être déterminé sans les renseignements requis, la demande est rejetée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 5.3 et 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4 ; KÜPFER/OESCH-BANGERTER, in : VStG-Kommentar, n° 19 ad art. 48).

Le devoir de renseigner de celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé est soumis au principe de la proportionnalité ancré à l'art. 5 al. 2 Cst. Partant, le requérant n'est tenu de fournir les pièces et renseignements requis que pour autant que sa collaboration soit nécessaire et raisonnablement exigible (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 5.2.2 et 2C\_708/2007 du 19 mai 2008 consid. 4.2 ; KÜPFER/OESCH-BANGERTER, in : VStG-Kommentar, n° 3 ad art. 48 ; cf. ég. consid. 2.3 ci-avant).

**4.5.3** Il convient de rappeler ici que le devoir du requérant de participer à la constatation des faits, qui découle de l'art. 48 LIA, ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels les autorités chargées du remboursement de l'impôt supportent cette charge (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4216/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2.4.2 ; KÜPFER/OESCH-BANGERTER, in : VStG-Kommentar, n° 2 et 5 ad art. 48 ; cf. ég. consid. 2.3 ci-avant).



Ainsi, lorsqu'une personne morale demande le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement d'une participation qu'elle a acquise récemment et qu'il n'est pas exclu que, suite au transfert des droits de participation, l'impôt dû par une personne étrangère ait été éludé, la requérante a l'obligation, sur requête de l'AFC, de fournir le nom et l'adresse du vendeur des actions. Ces informations sont en effet nécessaires pour que l'autorité puisse identifier le bénéficiaire effectif de la prestation imposable et, partant, déterminer le droit au remboursement. Si le requérant ne satisfait pas à son obligation de renseigner, la demande doit être rejetée (cf. consid. 4.5.2 ci-avant; arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2005 précité consid. 4; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 23 p. 528 ss et Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1976 p. 91 ss consid. 1 et 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4216/2007 précité consid. 3.2.2.4.2).

Dans deux arrêts rendus en 2012 concernant la conclusion de contrats « *swap* », le Tribunal administratif fédéral a certes considéré – comme le relève la recourante – que pour examiner le droit au remboursement de l'impôt de la société requérante sise au Danemark, l'identité des contreparties aux transactions réalisées ne représentait pas un élément essentiel (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1246/2011 précité consid. 7.1 ss et A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 6.2.4). En outre, il a été jugé que le refus de fournir de telles informations ne constituait pas une violation du devoir de collaborer, dès lors que selon le droit du siège de la société requérante, celle-ci s'exposait à une sanction pénale en communiquant ces renseignements (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6537/2010 précité consid. 6.2.4).

Ces arrêts ont cependant été annulés par le Tribunal fédéral (cf. ATF 141 II 447 et arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité). Ce dernier a notamment précisé que le refus de communiquer des informations concernant les contreparties impliquées constituait une violation du devoir de collaborer de la part de la société requérante : ainsi, s'il ne pouvait être exigé de celle-ci qu'elle enfreigne des dispositions de droit pénal étranger, il était en revanche tout à fait envisageable qu'elle doive supporter les conséquences, vis-à-vis des autorités fiscales suisses, de son refus de fournir les informations requises. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a également rappelé que, suivant les circonstances, la société qui requiert le remboursement de l'impôt n'est pas déliée de son obligation de fournir des renseignements, lorsque la non-exécution de cette obligation résulte du fait d'une tierce personne (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 8.3.3 et réf. cit.).

**4.6** En définitive, il s'agit de retenir que l'autorité fiscale saisie d'une demande de remboursement de l'impôt anticipé examine d'abord les conditions du droit au remboursement de l'impôt anticipé – en particulier la qualité de bénéficiaire effectif du requérant – puis, (seulement) si celles-ci sont réalisées, l'existence d'un éventuel abus de droit à invoquer le bénéfice de la CDI applicable. Dans ce cadre, le requérant est tenu de renseigner l'autorité sur tous les faits qui ont de l'importance pour déterminer le droit au remboursement. S'il ne satisfait pas à cette obligation, l'AFC doit rejeter la demande, sans entrer en matière sur la question de la réalisation des conditions du droit au remboursement de l'impôt.

## **5.**

**5.1** Le principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst., confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée, notamment dans une assurance ou un renseignement donné par une autorité, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies : (1) l'autorité a agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée, (2) l'autorité était compétente ou censée l'être, (3) le particulier ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'inexactitude ou de l'illégalité de l'assurance qui lui a été fournie et (4) a en outre pris sur cette base des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ; enfin, (5) la législation applicable ne doit pas avoir été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (cf. ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 et 129 I 170 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1 et A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2013, p. 548 ss, n. 1173 ss ; TANQUEREL, *op. cit.*, p. 196 s., n. 578 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *op. cit.*, n. marg. 667 ss).

Ce principe dispose en outre qu'une même autorité doit éviter, dans une même affaire ou à l'occasion d'affaires identiques, de se comporter de façon contradictoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité consid. 3.2.1 et A-4673/2014 précité consid. 6). 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité consid. 3.2.1 et A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6). Il incombe à l'administré qui entend se plaindre avec succès de la violation d'une promesse d'établir la réalisation de toutes les conditions dont dépend le droit à la protection de la bonne foi (cf. ANDRÉ GRISEL, *Traité*

de droit administratif, vol. I, 1984, p. 390). On relèvera par ailleurs que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la protection de la confiance est d'une étendue moindre en droit fiscal par rapport aux autres domaines du droit, vu l'importance que revêt le principe de la légalité en ce domaine. La bonne foi de l'assujéti n'est ainsi protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. ATF 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité consid. 3.2.1 ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System der schweizerischen Steuerrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, p. 33 et réf. cit. ; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1998, p. 132).

**5.2** Il ressort en outre de l'art. 9 Cst. que les déclarations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_486/2014 du 25 février 2015 consid. 4.3.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité 2016 consid. 3.2.2 et A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3.5). Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui, selon les circonstances, était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret. Déterminer ce qu'une partie savait ou voulait réellement relève du fait (cf. ATF 135 III 410 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 et 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 in : RDAF 2014 II 78 consid. 8.1.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité consid. 3.2.2 et A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 5.4).

## **6.**

En l'espèce, il s'agit de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a rejeté les demandes de remboursement de l'impôt anticipé litigieuses, pour un montant total de Fr. 10'759'100.--.

**6.1** Il sied d'abord de rappeler que conformément à son obligation découlant de l'art. 48 LIA, la recourante devait en principe renseigner l'autorité inférieure sur tous les faits pouvant avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement et fournir, à la requête de cette dernière, les pièces justificatives et autres documents, sous peine de voir ses demandes de remboursement rejetées (cf. consid. 4.5 ci-avant). Or, il ressort du dossier que malgré les demandes réitérées de l'autorité inférieure, l'intéressée a refusé de lui communiquer l'identité des

contreparties à l'achat et à la vente des actions et des produits dérivés y associés et n'a pas fourni certains documents requis, concernant notamment les opérations sur « futures » et des exemples de transactions effectuées en dehors de la période de versement des dividendes. Il s'impose donc, dans un premier temps, de se prononcer sur l'utilité des renseignements en question pour déterminer le droit au remboursement de la recourante.

A cet égard, il apparaît que les renseignements requis n'étaient pas seulement utiles, mais bien essentiels pour faire toute la lumière et comprendre dans leur globalité les transactions en cause. Dans le cas présent, ces informations – en particulier l'identité des contreparties impliquées – auraient notamment permis de visualiser les différents flux de titres, d'établir s'il existe un lien entre les parties, si celles-ci se connaissent et qui supporte le risque. Les renseignements demandés étaient donc nécessaires, pour vérifier entre autres que la recourante n'avait pas joué un rôle de simple intermédiaire, mais qu'elle était bien le bénéficiaire effectif des dividendes versés, ainsi que, le cas échéant, pour s'assurer que les transactions en question reposaient sur des motifs économiques, et non pas essentiellement fiscaux (cf. consid. 4.3, 4.4 et 4.5.3 ci-avant).

Un tel examen s'imposait en l'occurrence d'autant plus que les titres ont été acquis peu de temps avant l'échéance des dividendes, puis revendus peu de temps après. A titre d'exemples, le 19 février 2008, la recourante a acheté 8 millions de titres A, a touché un dividende brut de 12,8 millions de francs le 29 février 2008 et a revendu les titres le 3 mars 2008 ; au cours des mois de mars 2008 et 2009, elle a respectivement acquis puis revendu 2 millions et 4 millions d'actions B, percevant au passage un dividende brut de 9,2 millions de francs, respectivement de 20 millions de francs ; le 29 avril 2009, elle a perçu un dividende brut de 7 millions de francs lié à 5 millions d'actions C acquises le 22 avril 2009 puis revendues le 6 mai 2009.

De telles transactions, au regard de leur volume, de la courte durée de détention des titres négociés qui correspondait à la période de distribution des dividendes, de l'importance de ceux-ci, ainsi que des opérations de couverture au moyen d'« options » et de « futures » que la recourante a dans la plupart des cas conclues, ne sont pas sans soulever certaines questions, concernant notamment l'identité des contreparties et les liens éventuels entre celles-ci et la recourante, comme le relève à raison l'autorité inférieure (en ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 8.1, en particulier consid. 8.1.1). Dans ce contexte, il aurait

également été utile de disposer d'informations concernant d'éventuelles transactions sur les titres en question effectuées en dehors de la période de versement des dividendes, en ce sens que l'absence de telles transactions hors de cette période peut constituer un indice que la recourante n'est pas le bénéficiaire effectif des dividendes litigieux.

Il apparaît ainsi que les renseignements requis, notamment concernant l'identité des contreparties impliquées (cf. consid. 4.5.3 ci-avant), constituent clairement des « faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement » de la recourante. Celle-ci était donc – en principe (cf. consid. 6.2 ci-après) – tenue de les communiquer à l'autorité inférieure.

**6.2** Ayant été établi le caractère utile des informations requises pour l'examen du droit au remboursement de la recourante, il sied à présent, dans un second temps, d'examiner si leur fourniture était raisonnablement exigible de la part de cette dernière (cf. consid. 4.5.2 i.f. et 2.3 i.f. ci-avant).

**6.2.1** Concernant d'abord l'identité des personnes auxquelles les titres et les produits dérivés (« *options call/put* ») y associés étaient achetés puis revendus, la recourante fait valoir qu'elle ne peut divulguer cette information pour des motifs de confidentialité. A ce propos, il sied de rappeler que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le fait que des dispositions de droit pénal étranger sanctionnent la transmission de telles informations à des autorités étrangères ne libère pas la personne qui demande le remboursement de l'impôt de son obligation de renseigner l'autorité fiscale (cf. consid. 4.5.3 ci-avant).

Or, ce qui vaut concernant les dispositions de droit pénal étranger doit valoir – *a fortiori* – s'agissant de clauses (privées) de confidentialité. Ainsi, si l'on ne saurait exiger de la recourante qu'elle livre l'identité des contreparties en question, en violation de ses engagements contractuels, il est en revanche tout à fait envisageable qu'elle doive supporter les conséquences, devant les autorités fiscales suisses, de son refus de fournir les informations requises. En d'autres termes, la recourante ne saurait invoquer l'existence de motifs de confidentialité pour se libérer de son obligation de renseignements. On relèvera au surplus, dans ce contexte, que les collaborateurs de l'autorité inférieure – et du tribunal de céans – sont, de par la loi (cf. art. 37 LIA), soumis au secret de fonction, en vertu duquel ils sont tenus, à l'égard d'autres services officiels et des personnes privées, de garder le secret sur ce qu'ils apprennent dans l'exercice de leurs fonctions.

**6.2.2** S'agissant ensuite des documents requis non produits, il apparaît d'une part que la recourante ne justifie d'aucun motif qui rendrait non raisonnablement exigible de sa part la fourniture de confirmations de transactions réalisées en dehors de la période de versement des dividendes, mais se limite à faire valoir que ces informations ne sont en l'occurrence pas pertinentes pour déterminer le droit au remboursement. Or, comme il a été exposé (cf. consid. 6.1 ci-avant), ces renseignements peuvent avoir une certaine importance, notamment pour apprécier la qualité de bénéficiaire effectif de la recourante.

Concernant d'autre part les pièces justificatives des opérations sur « futures », la recourante prétend que les transactions en question ont été réalisées sur Eurex à l'écran et qu'elles n'ont pas fait l'objet d'une confirmation écrite. En outre, la banque de la recourante, qui aurait agi en qualité d'intermédiaire entre cette dernière et Eurex, ne serait plus en mesure de fournir de confirmation de ces transactions, réalisées en 2009, du fait qu'elle ne conserve pas de tels documents au-delà d'une durée de 5 ans et que l'autorité inférieure n'en aurait requis la production qu'en 2015.

A cet égard, il sied d'abord de remarquer qu'il est étonnant qu'en sa qualité de mandataire, la recourante n'ait ni reçu, ni demandé de copie des pièces justificatives en question de la part de sa banque. En effet, en tant qu'elle entend bénéficier du dégrèvement prévu par l'art. 10 par. 2 CDI CH-I, elle doit être en mesure de produire, sur demande, ce genre de documents. Par ailleurs, la recourante ne saurait invoquer l'écoulement du temps et la durée de la procédure pour justifier la non-exécution de son obligation : la procédure de remboursement ayant été initiée en 2009 et l'autorité inférieure ayant rejeté les demandes formées par la recourante en date du 20 février 2013, cette dernière devait s'attendre, à tout le moins dès cette dernière date, à devoir fournir ce type de pièces en vue d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge. Il lui appartenait donc d'en demander copies à sa banque et ce, quand bien même l'autorité inférieure n'en avait pas encore expressément requis la production.

Dans ces circonstances, le fait que la non-production de ces documents résulterait, notamment, du comportement de la banque de la recourante ne libère nullement cette dernière de son obligation de renseignements (cf. consid. 4.5.3 ci-avant). On remarquera au surplus que la recourante n'expose pas les raisons pour lesquelles elle n'a pas été en mesure, dans le cadre de la présente procédure de recours, de produire le document – mentionné par l'autorité inférieure dans sa prise de position du 5 mars 2015 – intitulé « *Eurex trading Member Ranking* », qui récapitule le détail des

transactions passées sur Eurex par membre et que sa banque devrait, en principe, pouvoir obtenir en tout temps de la part d'Eurex.

Par surabondance, on soulignera que, quand bien même il s'agirait de considérer que la recourante n'a pas manqué à son obligation de renseignement en ne fournissant pas les confirmations requises des transactions sur « *futures* », ses demandes de remboursement devraient en tout état de cause être rejetées, du seul fait déjà de son refus de fournir l'identité des contreparties à l'achat et à la vente des titres et des « *options* » y associées (cf. consid. 6.1 et 6.2.1 ci-avant).

**6.2.3** Au vu de ce qui précède, il n'apparaît pas, contrairement à ce qu'affirme la recourante, que l'autorité inférieure ait été au-delà de ce que permet l'art. 48 LIA en requérant la communication de l'identité des contreparties à l'achat et à la vente des titres litigieux, ainsi que la fourniture de pièces justificatives concernant les transactions sur « *futures* » et les transactions réalisées en dehors de la période de versement des dividendes. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure, n'ayant pas obtenu la production de ces éléments en dépit de ses demandes réitérées et ayant rendu la recourante attentive aux conséquences de la violation de son obligation de renseigner, a rejeté les demandes de remboursement litigieuses (cf. consid. 4.5.2, 4.5.3 et 4.6 ci-avant ; cf. ég. consid. 2.3 ci-avant). Le grief de la recourante tiré de la violation de l'art. 48 LIA est donc mal fondé et doit être rejeté.

## 7.

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

**7.1** La recourante considère qu'en ne lui reconnaissant pas la qualité de bénéficiaire effectif des dividendes générés par les titres suisses qu'elle détenait, l'autorité inférieure a violé l'art. 10 par. 2 CDI CH-I. Elle soutient à ce propos qu'un éventuel abus n'entre pas en ligne de compte, le caractère non fiscal des transactions effectuées étant manifeste. Cela résulterait du fait, soit que l'achat des titres n'a pas été « couvert » par des dérivés, soit que les contreparties à l'achat/vente des titres et opérations sur « *options* » étaient toujours des « *brokers* » agissant comme « *principal* » (et non comme agent) et résidant dans des pays dont la CDI avec la Suisse offre le même taux de récupération de l'impôt anticipé que la CDI CH-I. La recourante fait en outre valoir que « le modèle suivi consiste en principe à ne pas utiliser la même contrepartie pour l'achat/vente du Titre ainsi que pour l'opération sur dérivés ». Au besoin, la recourante propose au surplus

de faire authentifier par un notaire ou un auditeur qualifié l'adresse des contreparties aux transactions réalisées et le fait que les contreparties aux transactions d'achat/vente des actions et des « *options call/put* » ne sont pas les mêmes.

**7.1.1** A cet égard, il sied d'abord de rappeler que les demandes de remboursement litigieuses ont été rejetées, non pas du fait que la qualité de bénéficiaire effectif n'a pas été reconnue à la recourante, mais car cette dernière n'a pas satisfait à son obligation de renseignements (cf. consid. 6 ci-avant). Il s'agit en outre d'observer que le fait que certaines des transactions sur titres n'aient pas fait l'objet d'opérations de couverture ne garantit nullement que la recourante était bien le bénéficiaire effectif des dividendes provenant des actions en question, respectivement que ces transactions reposaient sur des considérations économiques et non fiscales. A titre d'exemple, une demande de remboursement de l'impôt anticipé fondée sur le dépouillement des dividendes (« *dividend stripping* ») est envisageable également en l'absence d'opérations sur dérivés, comme le relève à juste titre l'autorité inférieure.

D'autre part, en tant qu'elle affirme que les contreparties à l'achat/vente des titres et aux opérations sur dérivés étaient « en principe » différentes, la recourante admet implicitement que dans certains cas, tel n'était pas le cas. Par ailleurs, la formulation du recours sur ce point apparaît ambiguë. Si l'on se réfère au courrier de la recourante du 28 juin 2010 (pièce recourante n° 10), selon lequel « *The counterparties of the Derivatives are almost always different from the counterparties to the acquisition of the Shares* », il n'est pas exclu que la personne auprès de laquelle les lots de titres ont été acquis soit la même que celle à laquelle ces titres ont ensuite été revendus. Or, cette circonstance constitue indéniablement un fait qui peut avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement au sens de l'art. 48 al. 1 LIA (cf. consid. 4.5 ci-avant, en particulier consid. 4.5.3). On remarquera d'ailleurs à cet égard que sur les documents (contrats sur « *options* » et confirmations d'achats/ventes de titres) joints par la recourante à son courrier du 7 novembre 2011 (pièce recourante n° 12), l'on retrouve invariablement les mêmes indications concernant la résidence de la contrepartie impliquée (« *London E14 4QA, England* » ou « *registred in England and Wales* ») et qu'une même signature, a priori attribuable à cette dernière, figure sur plusieurs de ces documents.

En outre, le fait que les transactions en cause aient été effectuées, selon les dires de la recourante, avec un ou différents « *brokers* » agissant comme principal ne permet pas d'exclure que la recourante se soit



préalablement entendue avec une tierce partie sur le nombre et le type d'actions à transférer peu avant et peu après la période de distribution des dividendes (en ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 8.1.2 et 8.2). Bien au contraire, l'utilisation d'un « *broker* » agissant comme « *principal* » peut s'avérer utile, afin de garder secrète l'identité de la contrepartie à un tel arrangement (en ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 8.3.3 i.f.). On relèvera que dans ce type de cas, l'obligation de renseigner porte également sur l'identité et la résidence de cette tierce partie (en ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2012 précité consid. 8.3, en particulier consid. 8.3.3).

Enfin, il s'agit surtout de rappeler ici que le fait que la recourante bénéficie, ou non, d'un avantage fiscal n'est en soi pas déterminant pour juger de la qualité de bénéficiaire effectif de celle-ci (cf. consid. 4.3.3 i.f. ci-avant ; en ce sens, cf. ég. ATF 141 II 447 consid. 7.3).

**7.1.2** Dans ces circonstances, il n'est pas besoin de se prononcer sur la valeur probante de l'authentification à laquelle la recourante propose qu'il soit procédé (à cet égard, cf. ATF 141 II 447 consid. 7.3, dans lequel le Tribunal fédéral a estimé que la recourante n'avait pas suffisamment établi le lieu de résidence des contreparties aux contrats « *swap* » et ce, bien que cette dernière avait produit, devant le Tribunal administratif fédéral, une attestation d'un notaire suisse à ce sujet [cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6537/2010 précité consid. 6.2.4]), car, en l'occurrence, une telle mesure serait de toute façon impropre à établir le droit au remboursement de l'intéressée et, partant, à la libérer de son obligation de fournir les renseignements requis. Par appréciation anticipée, le Tribunal de céans renonce donc à l'administration de ce moyen de preuve (cf. consid. 2.4.1 ci-avant).

Il s'ensuit que le grief tiré de la violation de l'art. 10 par. 2 CDI CH-I apparaît mal fondé, de sorte que le recours doit également être rejeté sur ce plan-là.

**7.2** La recourante soulève ensuite que l'AFC n'a jamais indiqué, dans ces différents courriers, vouloir examiner l'existence d'un éventuel abus, de sorte qu'il serait choquant et contradictoire de refuser le remboursement de l'impôt anticipé en se prévalant d'un manque d'informations pour pouvoir procéder à un tel examen.

A cet égard, il apparaît certes que dans ses courriers des 11 mai 2009, 17 et 19 février 2010, 28 juin 2011, 24 octobre 2012 et 20 février 2013

(pièces recourante n°7, 8, 9, 11, 13 et 16), l'autorité inférieure s'est uniquement référée au critère du bénéficiaire effectif pour motiver ses demandes de renseignement. Il sied toutefois de rappeler que cette dernière doit procéder à un examen complet du droit au remboursement et qu'elle doit dans ce cadre notamment vérifier que la CDI applicable n'est pas utilisée de façon abusive (cf. consid. 4.4 ci-avant). Dans ces circonstances et conformément au principe de la confiance qui régit l'interprétation des déclarations entre les autorités et les administrés (cf. consid. 5.2 ci-avant), la recourante devait s'attendre à ce que l'autorité inférieure examine également, sur la base des informations requises, l'existence d'un éventuel abus de droit. Au demeurant, on relèvera encore que la recourante n'a pris, sur la base des courriers susmentionnés et des indications de l'autorité inférieure, aucune mesure préjudiciable concernant le remboursement de l'impôt (cf. consid. 5.1 ci-avant).

Par ailleurs, il sied de relever que l'AFC est parfaitement en droit, tout au cours de la procédure menée devant elle, de procéder à des substitutions de motifs (cf. à ce sujet arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4321/2015 précité consid. 5.2, A-3579/2008 du 17 juillet 2010 consid. 4.3.9 et A-1606/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). Au surplus, il s'agit de rappeler que, dans le cadre du présent litige, il s'agit uniquement d'examiner si la recourante a, ou non, satisfait à son obligation de renseignements découlant de l'art. 48 al. 1 LIA. En effet, les demandes de remboursement ont en l'occurrence été rejetées, non pas au motif que le bénéficiaire de la CDI CH-I aurait été invoqué de façon abusive, mais bien car l'intéressée a contrevenu à son obligation de renseigner en conscience l'autorité inférieure, obligation qui porte, il faut le rappeler, sur *tous* les faits qui *peuvent* avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement (cf. consid. 4.5.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 4.6 ci-avant).

Enfin, par abondance de motivation, on rappellera que la préséance du principe de la légalité et la sévérité de la jurisprudence en matière fiscale relative au principe de la bonne foi ont été confirmées récemment par le Tribunal fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_334/2014 du 9 juillet 2015 consid. 2.5.3 ; cf. ég. consid. 5.1 i.f. ci-avant) et ce, malgré les critiques formulées par la doctrine (pour exemple, cf. STEFAN OESTERHELT, *Steuerrechtliche Entwicklungen* [insbesondere im Jahr 2011], in: *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* [SZW] 2012 n° 1 p. 37 s.).

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

**7.3** La recourante se plaint encore du fait que les questionnaires de l'autorité inférieure n'ont jamais porté sur les titres D, de sorte que cette dernière ne saurait refuser le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes générés par ces titres en 2009. Dans ses observations du 2 juillet 2015 (cf. p. 2 ch. 4), l'autorité inférieure reconnaît avoir concentré ses demandes de renseignement sur les opérations les plus importantes ; elle fait toutefois valoir que pour déterminer le droit au remboursement de la recourante, elle aurait besoin de connaître les contreparties à chaque transaction portant sur des actions ou des produits dérivés.

A cet égard, il sied de rappeler que si aux termes de l'art. 48 al. 1 LIA, le recourant doit certes renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement, il ne doit fournir les pièces justificatives et autres documents qu'à la requête de l'autorité (cf. consid. 4.5.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 2.3 ci-avant). Partant, l'on peut se demander si l'autorité inférieure était fondée, dans ces circonstances, à refuser le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes provenant des titres D et s'il ne conviendrait pas de lui renvoyer sur ce point la cause pour qu'elle procède aux investigations requises. Cette question peut toutefois rester ouverte dans le cadre du présent litige.

En effet, il y a en l'occurrence lieu de partir du principe que, quand bien même les questionnaires de l'autorité inférieure aurait également porté sur les titres D, la recourante aurait refusé de renseigner celle-ci sur l'identité des contreparties aux transactions en question. Cela résulte clairement de la position constante de la recourante, qui a toujours considéré que ces informations n'étaient pas utiles pour déterminer le droit au remboursement et a invariablement refusé de les communiquer, et ce, également dans le cadre de la présente procédure de recours, après que l'autorité inférieure a clairement signifié qu'il lui était nécessaire de connaître l'identité des contreparties à l'achat et à la vente des actions D pour déterminer le droit au remboursement de l'impôt.

Par économie de procédure, il convient donc de se prononcer directement sur cette question et de rejeter le recours également en ce qu'il porte sur le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes générés par ces titres.

**7.4** Concernant enfin les nombreux griefs de la recourante liés à la constatation des faits, il apparaît certes que, dans le cadre de ses écritures, l'autorité inférieure a pu commettre certaines erreurs factuelles, qu'elle a

par ailleurs expressément reconnues et corrigées dans ses écritures ultérieures. Il n'apparaît en outre pas que ces erreurs aient eu une quelconque influence sur la décision de cette dernière. Pour le reste, le Tribunal de céans, qui revoit les faits d'office et librement, considère que l'état de fait sur lequel l'autorité inférieure a fondé sa décision apparaît suffisamment étayé par les éléments au dossier. Il n'appert donc pas que la décision entreprise repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents au sens de l'art. 49 PA (cf. consid. 2.1 ci-avant). La recourante ne semble d'ailleurs pas le soutenir.

**7.5** Il résulte des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé en ce qu'il porte sur les demandes de remboursement de l'impôt anticipé litigieuses et que la décision de l'autorité inférieure doit être entièrement confirmée. Partant, il n'y a pas lieu de se prononcer, au surplus, sur la conclusion de la recourante tendant au versement d'un intérêt moratoire.

## **8.**

La recourante se plaint par ailleurs du « retard inexcusable qu'a subi le dossier (...) en mains de l'AFC ».

**8.1** Le caractère raisonnable, ou non, de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause et, entre autres critères, sont notamment déterminants la nature de l'affaire, son degré de complexité, la difficulté éventuelle d'élucider les questions de fait, l'enjeu que revêt le litige pour l'assuré ainsi que le comportement de celui-ci et des autorités (cf. ATF 135 I 265 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6139/2012 du 8 juillet 2014 consid. 5.3 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 336 ; TANQUEREL, op. cit., n° 1501). A cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (cf. ATF 107 Ib 155 consid. 2b et 2c ; arrêt du Tribunal fédéral H 134/02 du 30 janvier 2003 consid. 1.2). En outre, si l'autorité ne saurait invoquer une organisation déficiente ou une surcharge structurelle pour justifier la lenteur de la procédure, quelques « temps morts » ne peuvent lui être reprochés (cf. ATF 130 I 312 consid. 5.1 et 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_441/2010 du 6 avril 2011 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6139/2012 précité consid. 5.3). Au surplus, le principe de célérité ne saurait l'emporter sur la nécessité d'une instruction complète (cf. ATF 129 V 411 consid. 1.2 et 119 Ib 325 consid. 5b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6139/2012 précité consid. 5.3 et réf. cit.).

**8.2** En l'occurrence, l'autorité inférieure ayant rendu sa décision, un éventuel grief tiré du déni de justice formel à son encontre serait irrecevable, la recourante n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni (cf. ATF 131 II 361 consid. 1.2 et 128 II 156 consid. 1c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6139/2012 précité consid. 6.2.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.70 ss).

S'agissant en outre d'un éventuel retard injustifié à statuer, il y a lieu de relever ce qui suit. Il est vrai que la durée de la procédure devant l'autorité inférieure peut être qualifiée de relativement longue. Il ressort ainsi du dossier que les demandes de remboursement de l'impôt litigieuses ont été reçues entre le 17 février 2009 et le 16 juillet 2010, alors que la décision entreprise a été rendue le 24 avril 2014, soit plus de cinq ans après le dépôt de la première demande, respectivement près de quatre ans après la présentation de la dernière demande. Néanmoins, en l'occurrence, la durée de la procédure résulte notamment des nombreux échanges d'écritures intervenus entre l'autorité inférieure et la recourante, lesquels s'expliquent en grande partie du fait du refus de cette dernière de fournir l'ensemble des documents et renseignements requis. Il n'est en outre pas contestable que la cause revêt un enjeu important pour la recourante, compte tenu de sa valeur litigieuse, ainsi qu'une certaine complexité, dans la mesure, entre autres, où il s'agit de rapports internationaux. Dans ces conditions, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir procédé à une instruction aussi complète que possible.

Toutefois, on ne saurait exempter cette dernière de tout reproche. Il apparaît ainsi, sur la base du dossier en mains du tribunal, qu'aucune mesure d'instruction n'a été effectuée entre la réception du courrier de la recourante du 28 juin 2010 et l'envoi du courrier de l'autorité inférieure du 28 juin 2011, ainsi qu'entre la réception du courrier de la recourante du 7 novembre 2011 et l'envoi du courrier de l'autorité inférieure du 24 octobre 2012. Le dossier est ainsi resté « en suspens » durant près de 24 mois au total et ce, sans raison apparente. En outre, près de 12 mois ont été nécessaires à l'AFC pour rendre sa décision après qu'elle a pris connaissance du courrier de la recourante du 22 avril 2013, par lequel cette dernière a requis le prononcé d'une décision formelle. Si de telles périodes de latence apparaissent certes inhabituelles, il convient cependant de relever que la recourante n'a pas effectué la moindre démarche pour activer le cours de la procédure. Dans ces circonstances et dès lors que certains « temps morts » sont admissibles, la recourante ne saurait être fondée à se plaindre d'un retard injustifié à statuer.

Enfin, dans la mesure où il y a lieu de confirmer le rejet des demandes de remboursement litigieuses, on remarquera que la recourante n'a subi aucun préjudice financier du fait de la durée de la procédure.

Le recours apparaît donc également mal fondé sur ce point.

#### **9.**

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. 32'500.--, 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, le solde de Fr. 3.-- lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte bancaire ou postal sur lequel ce montant pourra lui être versé. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 32'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais de Fr. 32'503.-- déjà versée par la recourante et le solde de Fr. 3.-- (trois francs) lui sera remboursé après entrée en force du présent jugement.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :