



Cour I
A-1438/2014

Arrêt du 17 août 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par Maître Pierre-Marie Glauser et
Maître Marc-Etienne Pache, Oberson Avocats,
recourante,

contre

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

Objet

Impôt anticipé; déclaration tardive et refus de la procédure
de déclaration.

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : la recourante), société à responsabilité limitée sise à ***, est inscrite au registre du commerce du canton *** depuis le ***. Elle a pour but, selon l'extrait dudit registre, la prise et l'administration de participations, la participation au financement notamment par la fourniture de garanties et de sûretés d'entreprises et d'autres entités du groupe auquel la société appartient dans l'intérêt dudit groupe. Le capital social de la recourante est entièrement détenu par la société B. _____, sise à *** (Pays-Bas).

B.

En dates des 23 mai 2008 et 18 juillet 2011, les sociétés susmentionnées requièrent l'autorisation générale de dégrever l'impôt anticipé perçu sur les dividendes versés par la première à la seconde (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1, annexes au mémoire de recours du 18 mars 2014, pièces n° 3 et 5 [ci-après : pièces recourante]). Par courriers des 12 juin 2008 et 26 juillet 2011, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) accorda à la recourante l'autorisation générale de verser les dividendes sur lesquels la société B. _____ avait le droit de jouissance sans en déduire l'impôt anticipé (cf. pièces recourante n° 4 et 6), sous certaines conditions. Il fut ainsi notamment rappelé à la recourante que les dividendes devaient être déclarés sur la formule officielle et selon la procédure prévues à cet effet.

C.

Le 19 juin 2012, la recourante déclara à l'autorité inférieure des rendements de parts sociales à hauteur de Fr. 546'050'000.--, 749'000'000.--, 750'000'000.-- et Fr. 800'000'000.--, respectivement décidés lors des assemblées des associés des 19 mai 2009, 17 février 2010, 3 décembre 2010 et 9 décembre 2011, et demanda à bénéficier de la procédure de déclaration pour le versement desdits rendements à B. _____ (cf. pièces recourante n° 7 et 8). Par courrier du 16 juillet 2012, l'autorité inférieure constata que le délai pour la remise des déclarations n'avait pas été respecté. Elle considéra en conséquence que la procédure de déclaration n'entraînait plus en matière et que l'impôt devait être payé. Elle invita dès lors la recourante à lui verser le montant de Fr. 995'767'500.--, étant précisé qu'un éventuel remboursement suivrait la voie ordinaire, et rappela qu'un intérêt moratoire de 5 % l'an était dû, sans sommation, sur les montants d'impôt échus (cf. pièce recourante n° 9).

D.

Par courrier du 2 août 2012, la recourante contesta le refus de lui octroyer le bénéfice de la procédure de déclaration et les prétentions de l'autorité inférieure. Elle procéda néanmoins, en date du 7 août 2012, au versement du montant d'impôt anticipé réclamé, tout en précisant que ce paiement ne valait pas reconnaissance de sa part du bien-fondé d'un quelconque montant dû à ce titre (cf. pièce recourante n° 10). Par décision du 13 novembre 2012, l'autorité inférieure confirma le refus d'octroyer la procédure de déclaration pour les dividendes en cause, ainsi que le montant de la créance fiscale. Elle réclama en outre le versement d'un intérêt moratoire, calculé au taux de 5 % l'an, d'un montant total de Fr. 90'299'146.85 (cf. pièce recourante n° 14). Par mémoire du 14 décembre 2012, la recourante forma réclamation contre cette décision, concluant à son annulation (cf. pièce recourante n° 15).

E.

Par décision sur réclamation du 14 février 2014, l'autorité inférieure rejeta la réclamation de la recourante et confirma ses prétentions en paiement de l'impôt et des intérêts moratoires (cf. pièce recourante n° 1). Par mémoire du 18 mars 2014, la recourante a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, concluant principalement à son annulation, en disant que la procédure de déclaration est applicable concernant les dividendes litigieux et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. Subsidiairement, la recourante conclut à ce qu'indépendamment de l'application de la procédure de déclaration, la décision susmentionnée soit annulée et à ce qu'il soit dit qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. La recourante conclut encore plus subsidiairement, pour le cas où un intérêt moratoire devait être considéré comme dû, à ce qu'il soit calculé au moyen d'un taux inférieur à celui appliqué et sur la base de la durée usuelle requise pour le remboursement de l'impôt, soit au maximum une durée de deux mois (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1).

F.

Par réponse du 5 juin 2014, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours du 18 mars 2014 (pièce TAF n° 8). Par réplique du 11 juillet 2014, la recourante a confirmé les conclusions de son mémoire de recours (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 10). Par duplique du 13 août 2014, l'autorité inférieure a réitéré ses conclusions en rejet du recours (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 12).

En tant 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 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).

Déposé le 18 mars 2014 par la société destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est intervenu dans le délai légal de trente jours suivant la notification, le 17 février 2014, de la décision de l'autorité inférieure (cf. art. 50 al. 1 et art. 20 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Il convient dès lors d'entrer en matière.

1.2

1.2.1 Le requérant 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*, 2^e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss).

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, *in* : Feuille fédérale [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).

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 sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (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.).

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*, 3^e 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).

2.

2.1 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 dégagant 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), ainsi que 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 celles-ci 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 du 9 juillet 2015 consid. 2.4.1 et A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 3.2).

2.2 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).

2.3

2.3.1 En règle générale, les délais prévus par la loi sont péremptoires, dont l'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, sont en principe de simples délais d'ordre, dont le dépassement n'entraîne pas de conséquences juridiques directes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 3.6.2; cf. également ATF 108 la 165 consid. 2b).

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; 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° 4 *ad* art. 22; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss; ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, *in*: Pratique judiciaire actuelle [PJA] 1995 47 ss, p. 56), il n'est toutefois 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 et A-1878/2014 précité consid. 3.6.1).

Déterminer la nature d'un délai fixé par une norme est en définitive 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; MAITRE/THALMANN/BOCHSLER, op. cit., n° 3 *ad* art. 22; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 103 s.; GADOLA, op. cit., p. 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., ch. 795 ss). 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 est à sa place 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 précité 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).

2.4

2.4.1 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. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (cf. PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I, Berne 2012, 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; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., vol. I, n° 2.1.3.2 p. 86), un changement de pratique 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).

2.4.2 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).

2.4.3 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 références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 5.2.8.3 *i.f.*).

3.

3.1

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 bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Ainsi, les dividendes 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, 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 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6170/2010 du 19 mars 2012 consid. 5.1.1 s. et A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSI, *in* : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG]*, 2^e éd., Bâle 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 6 *ad* art. 10 LIA).

3.1.2 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-6777/2013 précité consid. 3.1.2 et A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1). Par contre, à l'égard des bénéficiaires de prestations imposables domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit directement des buts fiscaux, même si une convention en vue d'éviter la double imposition (CDI) ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4951/2012 précité consid. 3.1 et A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, *VStG-Kommentar*, n° 71 *ad* "Vorbemerkungen").

3.1.3

3.1.3.1 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 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 7.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.1.3.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.2; MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 12; PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, 6^e éd., p. 308; W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1^{re} partie, Bâle 1971, n° 2.1 *ad* art. 12 al. 1; cf. également 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-6777/2013 précité consid. 3.1.3.1, 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. également art. 21 al 3 OIA).

3.1.3.2 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).

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 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 [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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.1.3.2 et 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 1^{er} janvier 1998, notamment pour prendre 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, *in* :FF 1997 II 1058, p. 1092; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.1.3.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.1.5; cf. également consid. 3.1.3.3 ci-après).

3.1.3.3 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 (art. 19 et 20 LIA; cf. 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. 4.2.3 et A-633/2010 précité consid. 2.1.2; cf. également consid. 3.2.2 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 (art. 12 al. 1 en relation avec l'art. 16 al. 1 [let. c] et 2 LIA; cf. également art. 21 al. 1 et 2 OIA).

3.2

3.2.1 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 1^{er} 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 1^{er} 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).

L'impôt sur des rendements qui ne sont pas échus à la suite de l'approbation du compte annuel ou qui ne sont pas versés sur la base du compte annuel (dividendes intérimaires, intérêts intercalaires, actions gratuites, excédents de liquidation, rachat de bons de jouissance, prestations appréciables en argent d'un autre genre) doit être payé spontanément à l'Administration fédérale des contributions dans les trente jours après l'échéance du rendement, sur la base d'un relevé sur formule officielle (art. 21 al. 2 OIA). Si une date d'échéance n'est pas fixée pour le rendement, le délai de trente jours commence à courir le jour où la distribution est décidée ou, en l'absence d'une décision, le jour de la distribution du rendement (art. 21 al. 3 OIA).

3.2.2 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 1^{er} novembre 1979 *in* : Archives 48 429 ss consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également 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. Bien plus, elle procède à des contrôles ciblés et ponctuels auprès des assujettis par sondage ou sur la base d'indices concrets (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3; cf. également 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.2.3 et A-364/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2.5).

3.3 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.2 et A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.2; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 20 LIA; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^e éd., Bâle 2012, § 14 n. marg. 69 ss). S'agissant du droit interne, les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA, en vertu de la compétence conférée à ce sujet par le législateur au Conseil fédéral (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

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 1^{er} 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. Conseil fédéral *in* : FF 1963 II 937 ss, p. 962, *ad* art. 19 du projet de loi; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.2 et la jurisprudence citée).

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 [non publié aux ATF 138 II 536]; 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).

3.4

3.4.1 Selon l'art. 24 al. 2 OIA, la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la personne à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaire de la prestation) aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi (LIA) ou l'ordonnance (OIA). Or, dans les rapports internationaux, c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire de la prestation est résident d'un Etat étranger, le droit au remboursement n'est réglé ni par la loi, ni par l'ordonnance, mais par la CDI ou l'accord international applicable. Par conséquent, un droit au remboursement prévu par le droit international ne permet pas de mettre en œuvre la procédure de déclaration prévue par l'OIA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.3.1 et A-4951/2012 précité consid. 3.3.1).

3.4.2 C'est 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), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005, qui constitue la base réglementaire pour admettre la procédure de déclaration dans les rapports internationaux (cf. art. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Les cas où cette procédure découlerait directement du traité applicable sont naturellement réservés.

3.4.2.1 En adoptant cette ordonnance, le Conseil fédéral s'est basé sur les art. 1 et 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1^{er} 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; ci-après: l'arrêté fédéral du 22 juin 1951), qui l'autorisent à régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux, lorsque ledit remboursement est prévu par une convention internationale (cf. également à ce sujet: HANS PETER HOCHREUTENER, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, *in*: L'expert comptable suisse [ci-après : ECS] 2011 77).

Par cette norme de délégation, le législateur a volontairement renoncé à régler la procédure de remboursement et délégué ce pouvoir au Conseil fédéral. Ce dernier avait par ailleurs exprimé, dans son message à l'Assemblée fédérale concernant l'exécution des conventions

internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 29 mai 1951 (FF 1951 295 ss), qu'il serait inopportun de surcharger l'arrêté fédéral avec les dispositions particulières allant dans le plus petit détail de la technique et de la procédure. Aussi, de l'avis du Conseil fédéral, une législation d'exécution à plusieurs degrés était nécessaire, l'Assemblée fédérale ne fixant que les règles générales et donnant à une autorité subordonnée le pouvoir de décider les détails dans les limites qui lui sont tracées (FF 1951 298 s.). Le message indique également que les dispositions d'exécution de la procédure de remboursement devront préciser ce qui concerne en particulier la requête (délais et forme) et la procédure de décision et de recours (cf. FF 1951 300).

3.4.2.2 Sur la base de la compétence qui lui a été déléguée, le Conseil fédéral a arrêté une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA, par laquelle le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes, prévu par une convention de double imposition ou par un autre traité international, est opéré à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). Selon l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut ainsi autoriser la société suisse qui en fait la demande à appliquer directement le dégrèvement – de l'impôt anticipé sur les dividendes versés à une société étrangère – prévu dans les cas de participations importantes par la CDI ou le traité international applicable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.3.2.2 et A-4951/2012 précité consid. 3.3.2).

D'après l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, la demande pour mettre en œuvre la procédure de déclaration doit être déposée au moyen de la formule officielle avant l'échéance des dividendes. C'est le formulaire n° 823C qui doit être utilisée à cet effet (cf. Directives relatives à la suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne, du 15 juillet 2005 [ci-après: Directives AFisE de l'AFC], ch. 12a). L'AFC vérifie si la société étrangère a droit au dégrèvement conformément à la CDI ou au traité international applicable (art. 3 al. 3 de de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'autorisation, délivrée par écrit, est valable trois ans (art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement).

Lorsqu'elle dispose d'une autorisation, la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, dans les 30 jours, le paiement

des dividendes, au moyen de la formule 108. Celle-ci est remise avec la déclaration officielle (art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement). L'art. 5 al. 2 précise que cela vaut également si l'autorisation n'a pas encore été accordée ou si la demande d'autorisation n'a pas pu être déposée à temps pour de justes motifs. Dans ce dernier cas, la demande doit être déposée ultérieurement avec la formule 108. Si la vérification selon l'art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement révèle que la procédure de déclaration a été utilisée abusivement, l'impôt anticipé et, le cas échéant, les intérêts moratoires sont perçus après coup.

3.4.3 A l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux (cf. art. 24 al. 2 et 26a al. 3 OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 précité consid. 3.2.4 et A-674/2008 précité consid. 3.4.1), la procédure de déclaration n'est admise dans les rapports internationaux que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, prévu par la CDI ou l'accord international applicable (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.3.3). L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société qui verse le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (cf. consid. 3.1 ci-avant, en particulier consid. 3.1.1). Partant, elle seule est 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 pas non plus être statué de manière définitive dans ce cadre sur son droit au remboursement.

La procédure de déclaration doit être refusée lorsque, à l'issue d'un examen sommaire, un doute subsiste sur le droit au remboursement du bénéficiaire. Cette incertitude ne doit pas être levée dans la procédure de prélèvement, mais elle doit l'être, le cas échéant, dans le cadre de la procédure de remboursement. En d'autres termes, si, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, cette question doit rester ouverte au stade du prélèvement de l'impôt anticipé. Elle fera ensuite l'objet de la procédure de remboursement. L'autorité ne préjuge ainsi pas de la question du droit au remboursement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.3.3 et A-4951/2012 précité consid. 3.3.4; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_176/2012 précité consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536]; Directives AFisE de l'AFC, ch. 12b).

3.5 Pour que la mise en œuvre de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux soit envisageable, il faut qu'une CDI ou un autre traité international prévoie le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes à la source (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 3.4 et A-3549/2011 précité consid. 4).

3.5.1 L'art. 15 al. 1 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), entré en vigueur le 1^{er} juillet 2005, instaure un tel dégrèvement. Il stipule que les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'Etat de la source :

- lorsque la société-mère détient directement au moins 25% du capital de la filiale pendant au moins deux ans; et que
- une société a sa résidence fiscale dans un Etat membre [de l'Union européenne] et l'autre a sa résidence fiscale en Suisse; et que
- aux termes d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec un Etat tiers, aucune de ces sociétés n'a sa résidence fiscale dans cet Etat tiers; et que
- les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération et toutes deux revêtent la forme d'une société de capitaux.

3.5.2 La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas du 12 novembre 1951 en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune (aCDI-NL; RO 1952 179; FF 1951 III 812 ss), modifiée et complétée par la Convention additionnelle du 22 juin 1966 (RO 1966 1687; FF 1966 I 1361 ss), prévoit également un dégrèvement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers que l'un des deux Etats perçoit par voie de retenue à la source. La société de capitaux bénéficiaire de ces revenus domiciliée dans l'autre Etat peut, dans un délai de deux ans, demander le remboursement du montant total de l'impôt lorsqu'elle détient au moins 25 % du capital social de la société qui paie les dividendes, à condition que la relation entre les

deux sociétés n'ait pas été établie ou ne soit pas maintenue principalement afin de bénéficier de ce remboursement total (art. 9 al. 2 let. a aCDI-NL).

L'art. 1 al. 2 let. a de l'arrêté du Conseil fédéral concernant l'exécution de la aCDI-NL du 28 mars 1952 (RS 672.963.61; ci-après : l'arrêté d'exécution de la aCDI-NL) prévoit ainsi que le droit au remboursement de l'impôt anticipé suisse qui appartient au bénéficiaire du rendement domicilié aux Pays-Bas s'élève au montant total de l'impôt anticipé sur les dividendes lorsque le bénéficiaire est une société de capitaux qui détient au moins 25 % du capital social de la société (suisse) qui paie les dividendes, à condition que la relation entre les deux sociétés n'ait pas été établie ou ne soit pas maintenue principalement afin de bénéficier de ce remboursement total.

La Convention de 1951 a été remplacée par la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas du 26 février 2010 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-NL; RS 0.672.963.61), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. A son art. 10 par. 3 let. a, la nouvelle convention prescrit que l'Etat contractant dont la société est un résident ne prélève pas d'impôts sur les dividendes payés par cette société si le bénéficiaire effectif des dividendes est une société résident de l'autre Etat contractant qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes.

4.

4.1

En l'espèce, il s'agit de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure réclame le paiement du montant de Fr. 90'299'146.85 à titre d'intérêts moratoires sur le montant (total) d'impôt anticipé de Fr. 995'767'500.--, dont le paiement est intervenu en date du 7 août 2012, en relation avec les versements litigieux de rendements de parts sociales à la société B._____. A cette fin, il s'agit dans un premier temps d'examiner si la recourante pouvait, ou non, prétendre au bénéfice de la procédure de déclaration s'agissant des versements en question. Dans la négative, il s'agira ensuite de se prononcer sur le bien-fondé des intérêts moratoires réclamés par l'autorité inférieure.

La condition du rapport de participation minimum de 25 % au sens de l'art. 15 AFisE et de l'art. 9 al. 2 aCDI-NL, respectivement de 10 % au sens de l'art. 10 par. 3 de la CDI-NL, n'est pas litigieux. Il en va en outre de même du droit au remboursement de la société destinataire des dividendes, à laquelle l'impôt a été remboursé le jour même de son

versement, le 7 août 2013. Il n'y a donc pas lieu d'examiner ces éléments plus avant dans le présent arrêt (cf. consid. 1.2.3 ci-avant). En outre, il est également établi qu'en dates des 12 juin 2008 et 26 juillet 2011, la recourante a obtenu l'autorisation générale – valable jusqu'au 8 juin 2011, respectivement jusqu'au 25 juillet 2014 – de verser les dividendes à B._____ sans en déduire l'impôt anticipé et d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la déclaration de la prestation imposable.

La recourante ne conteste au surplus pas que les versements 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. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. consid. 3.4.2.2 ci-avant; cf. également consid. 3.2.1 ci-avant). Cependant, elle fait en substance valoir que l'art. 15 AFisE n'est pas compatible avec la procédure de remboursement – à toute le moins lorsqu'à raison de la délivrance d'une autorisation générale de dégrever l'impôt, le droit au remboursement de la société bénéficiaire ne fait aucun doute – et que la procédure de déclaration demeure applicable en dépit du non-respect du délai de 30 jours susmentionné, qui représente un délai d'ordre.

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. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ainsi que les conséquences attachées à son non-respect, et d'en tirer les conclusions qui s'imposent dans le cadre de la présente espèce (consid. 4.2 ci-après). Le cas échéant, il conviendra ensuite de se prononcer sur les arguments de la recourante (consid. 5 ci-après).

4.2

4.2.1 Dans son arrêt 2C_756/2010 du 19 janvier 2011, le Tribunal fédéral a considéré, à la suite du Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5, en particulier consid. 5.1.4) que le délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement avait un caractère péremptoire. 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" [arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité 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 (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 consid. 3.3.2). 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).

4.2.2 Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal administratif fédéral a à nouveau affirmé le caractère péremptoire du délai de 30 jours l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité).

A l'instar du Tribunal fédéral (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2012 précité consid. 3.4 [non publié aux ATF 138 II 536] et 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3), il a notamment considéré que l'art. 15 AFisE, en dépit de sa formulation ("ne sont pas imposés" ; cf. consid. 3.5.1 ci-avant), n'excluait pas que l'impôt anticipé suisse soit perçu auprès du débiteur (suisse) de la prestation imposable, puis remboursé au destinataire (étranger) de la prestation en question, la procédure de remboursement étant en soi compatible avec cette disposition. Une telle procédure a même été jugée nécessaire dans un système où la société débitrice du paiement de l'impôt ne se confond pas avec la société – qui supporte effectivement la charge fiscale cf. consid. 3.1.1 ci-avant) – titulaire du droit au remboursement, puisqu'elle constitue le seul moyen, pour cette dernière, de récupérer l'impôt acquitté, lorsque la société contribuable ne sollicite par exemple pas la procédure de déclaration ou n'en fait pas usage (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1, en particulier consid. 7.1.5).

Il a de plus été exposé que la marge d'appréciation concédée au Conseil fédéral par la délégation législative des art. 1 et 2 al. 1 let. b de l'arrêté

fédéral du 22 juin 1951 (cf. consid. 3.4.1 ci-avant) autorisait au besoin ce dernier à soumettre le droit à la procédure de déclaration à un délai de péremption (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 5, avec références à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité consid. 3.2.4, ainsi qu'à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 précité consid. 5.1.4). Il a en outre été considéré que cela se justifiait concrètement par des considérations de technique fiscale et des motifs liés à la sécurité juridique, ainsi qu'au vu du but de garantie de l'impôt anticipé, et était au surplus cohérent avec le principe de l'auto-taxation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6, en particulier consid. 6.2 à 6.4).

Il a encore été observé que le fait que, dans le cadre de l'ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration soit soumise à autorisation préalable – et que la société débitrice des dividendes dispose d'une telle autorisation – ne conduisait pas à une autre conclusion (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.5). Enfin, le Tribunal administratif fédéral a estimé que la fixation d'un délai de péremption de 30 jours ne consacrait aucune rigueur ni aucun formalisme excessifs et était conforme aux principes constitutionnels régissant l'activité administrative, notamment ceux de la proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 6.7).

4.2.3 L'autorité de céans ne voit aucune raison de s'écarter de la jurisprudence susmentionnée dans le cas présent. Il s'ensuit qu'en ce qu'elle prescrit, à son art. 5 al. 1, que "la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, *dans les 30 jours*, le paiement des dividendes", l'ordonnance sur le dégrèvement institue un véritable délai de péremption, dont le non-respect entraîne la perte définitive du droit à la procédure de déclaration.

Contrairement à ce que soutient la recourante dans ses mémoires de recours (cf. ch. IV.B.2.c p. 21) et de réplique (cf. ch. III.F p. 9), une autre solution ne peut être déduite de l'art. 24 al. 1 let. a OIA. L'application de cette disposition suppose en effet que les prestations soumises à l'impôt anticipé soient découvertes subséquentement et ce, également du point de vue de la société dont elles émanent (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.3 et la jurisprudence citée). Cette disposition n'a donc pas vocation à s'appliquer lorsque, comme en l'occurrence, les versements de rendements de parts sociales ont été décidés à l'occasion d'une assemblée

des associés (cf. let. C ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.1).

Il sied par ailleurs de rappeler que 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. également décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2003-118 du 7 juin 2004 *in* : JAAC 68.164 consid. 2d/bb et 2d/cc). Partant, l'application de cette disposition ne saurait quoi qu'il en soit être étendue aux dividendes versés au sein d'un groupe, l'art. 26a OIA, respectivement l'ordonnance sur le dégrèvement, étant en effet seul applicable à titre de *lex specialis* (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.5.2 et A-1878/2014 précité consid. 4.3.2.5).

4.2.4 Au vu de ce qui précède et 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 de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, 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 pour les versements litigieux et réclamé à la recourante un montant d'impôt anticipé de Fr. 995'767'500.--, plus intérêts moratoires à 5 % l'an (art. 16 al. 2 LIA; cf. consid. 3.1.3.2 ci-avant).

5.

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

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. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement 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 rendements de parts sociales versés en 2009 et en 2010, au moment de la publication de l'arrêt 2C_756/2010 du 19 janvier 2011, et pour le rendement 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 réplique).

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.

5.1.1 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, en tout état de cause, ne serait pas forcément décisive en soi. C'est en effet le lieu de rappeler qu'au vu de son illégalité constatée (cf. consid. 4.2 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. consid. 2.4 ci-avant, en particulier consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 consid. 7.2.2 et A-1878/2014 précité consid. 6.3).

5.1.2 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. 2.4.2 ci-avant). Dans le cadre de la présente 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 (cf. consid. 2.4.3 ci-avant). 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.

5.1.2.1 A titre de preuve de l'existence d'une pratique antérieure, la recourante se réfère notamment au sondage de la chambre fiduciaire du 1^{er} mai 2013 (cf. pièce recourante n° 19; cf. également mémoire de recours, ch. IV.B.3.a p. 24). Celui-ci répertorie 55 cas, sur la période allant de 2005 à 2012, dans lesquels le versement de dividendes au sein d'un groupe internationale de sociétés a été déclaré tardivement à l'AFC, sans conséquence (cf. "Beilage 1"). Comme relevé par l'autorité inférieure dans sa réponse du 5 juin 2014 (cf. p. 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 (cf. consid. 3.2.2 ci-avant) et il n'est donc pas impossible que des irrégularités aient pu lui échapper. Les 55 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. 2.4.3 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.1 et A-1878/2014 précité consid. 6.5.5).

5.1.2.2 Il en va de même des données statistiques sur l'impôt anticipé issues du rapport relatif aux recettes fiscales de la Confédération 2013 (cf. pièce recourante n° 24) que la recourante a produites à l'appui de sa réplique du 11 juillet 2014 (cf. ch. III.B p. 5). Certes, ces données 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 (cf. p. 5 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 %) et ce, bien que le nombre de sociétés contribuables ait augmenté de 14,2 % sur cette période.

L'autorité inférieure relève encore que 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 en conséquence crédibles et suffisent à réfuter les arguments de la recourante tirés du rapport sur les recettes fiscales de la Confédération 2013 (cf. consid. 1.3 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1874/2014 précité consid. 6.5.3 s et A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.2).

5.1.2.3 La recourante se réfère en outre à une prise de position du Directeur de l'AFC du 9 octobre 2013 (cf. pièce recourante n° 20), produite en annexe à son mémoire de recours. 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. B.3.a p. 24 s.; mémoire de réplique, ch. III.B p. 5), 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. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Il est en effet clairement exposé que l'absence de contrôle du respect dudit délai était due à une surcharge de travail temporaire, inhérente 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'autorité inférieure 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. 2.4.3 ci-avant). La recourante ne saurait enfin tirer aucun argument, s'agissant de la nature du délai de déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe, de l'absence de contrôle systématique de la part de l'autorité inférieure quant au respect de ce délai. Celle-ci 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. 3.1.3.3 et 3.2.2 ci-avant; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.3).

5.1.2.4 C'en est en outre le lieu de rappeler que conformément à ce principe, il appartenait à la recourante de se renseigner en cas de doute quant à la nature péremptoire du délai de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. consid. 3.1.3.3 et 3.2.2 ci-avant). Compte tenu de la lettre de cette disposition, qui indique clairement que la déclaration doit intervenir dans les 30 jours suivant le versement des dividendes, et du fait que cette exigence est rappelée dans la circulaire n° 10 du 15 juillet 2005 (cf. ch. 2b p. 2) et la circulaire n° 6 du 22 décembre 2004 qu'elle complète (cf. ch. 4a p. 4), la recourante ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas expressément attiré l'attention du contribuable, dans ses formules et directives, sur le caractère péremptoire du délai de déclaration (cf. mémoire de recours, ch. IV.B.3.a p. 25; mémoire de réplique, ch. III.B

p. 6; en ce sens, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.3 *i.f.*).

On relèvera au demeurant que lors de la délivrance de l'autorisation générale de procédure de déclaration en date des 12 juin 2008 et 26 juillet 2011, l'autorité inférieure a clairement avisé la recourante que les dividendes devaient être déclarés sur la formule officielle selon l'art. 21 OIA (cf. pièces recourante n° 4 et 6). Or, cette disposition prévoit également que le contribuable doit exécuter son obligation fiscale dans un délai de 30 jours suivant l'échéance de la prestation imposable (cf. consid. 3.2.1 ci-avant). En tout état de cause, la recourante ne pouvait, sur la base des autorisations, formules et directive émises par l'AFC, conclure à l'existence d'une pratique selon laquelle le non-respect du délai de 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement resterait sans conséquences sur le droit éventuel à bénéficier de la procédure de déclaration (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 6.5.1).

5.1.2.5 Dans sa réplique du 11 juillet 2014 (cf. ch. III.A p. 3 ss), 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. 5) – dans le cadre de son mémoire de réponse du 5 juin 2014 (cf. pièces AFC n° 3 et 4; pièces recourante n° 22 et 23).

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 AFisE n'est, à l'instar de nombreuses CDI conclues par la Suisse, en soi 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, 1^{er} et 3^e §). 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 (2^e §).

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 (voir

notamment à ce sujet 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. 2 s.) et sa duplique du 13 août 2014 (cf. p. 3 s.), il sied de noter que si le SFI était certes rattaché à l'AFC jusqu'au début de l'année 2010 et qu'il est désormais – et depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} mars 2010 de l'ordonnance sur l'organisation du Département fédéral des finances (DFF) du 17 février 2010 (RS 172.215.1; Org DFF) – compétent pour élaborer les directives destinées à l'AFC en ce qui concerne les affaires financières, fiscales et monétaires internationales (cf. art. 7 al. 2 let. e Org DFF), le pouvoir de prendre les décisions particulières nécessaires à la perception de l'impôt anticipé appartient bien à l'AFC (cf. art. 1 al. 1 OIA).

Il ressort en outre clairement des termes utilisés que M. X._____ ne s'exprimait qu'à titre personnel. Il s'agit au demeurant de tenir également compte du contexte dans lequel interviennent les propos de ce dernier, à savoir dans le cadre de la réponse adressée 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 est simplement affirmé, sans preuve à l'appui. On relèvera au surplus à ce sujet que les considérations émises par le Ministère des finances néerlandais concernant la comptabilité d'un prélèvement de l'impôt avec l'exemption prévue par l'art. 15 AFisE ne sont pas pertinentes, dès lors que la définition du mode de dégrèvement prévu par cette disposition demeure de la compétence nationale des États signataire de l'accord (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.1).

Dans ces conditions, l'échange de correspondances des 4 juin et 31 octobre 2013 entre le Ministère des finances néerlandais et le SFI ne suffit pas à établir l'existence du prétendu changement de pratique administrative (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.4.4).

5.1.3 Il résulte en définitive 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 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'avait pas été tranchée par une autorité judiciaire préalablement au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité. Il existe en outre de clairs indices d'une augmentation, depuis lors, des litiges en lien avec le refus d'accorder la procédure de déclaration concernant les dividendes versés au sein d'un groupe déclarés tardivement à l'AFC, c'est-à-dire après l'échéance des 30 jours impartis à cet effet. 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 de l'art. 15 AFisE 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, comme en l'occurrence, dans les nombreuses déclarations (tardives) de versements de dividendes ayant suivi le prononcé de l'arrêt susmentionné.

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 30 jours de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ni s'il lui appartenait de procéder à une communication concernant la nature dudit délai suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 précité. Il s'ensuit que la décision entreprise, en ce qu'elle refuse le bénéfice de la procédure de déclaration pour les versements litigieux 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. 2.4.3 ci-avant).

5.2 La recourante conteste finalement le prélèvement d'un intérêt moratoire, tant sur le principe que sur la quotité du montant réclamé à ce titre (cf. mémoire de recours, ch. IV.B.5/6/7 p. 29 ss).

5.2.1 Il s'agit d'abord de rappeler à cet égard que contrairement à ce que soutient la recourante, l'art. 16 LIA n'est pas uniquement applicable à la

procédure de paiement, mais 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).

La recourante ne saurait pas non plus être suivie lorsqu'elle considère que la naissance du droit au dégrèvement de l'impôt entraîne la disparition de la cause de la créance fiscale et, avec elle, celle de la créance d'intérêt moratoire. La réalisation des conditions de l'art. 15 AFisE ou de la CDI-NL n'empêche en effet nullement la créance fiscale de naître au moment de l'échéance de la prestation imposable, ni l'impôt d'échoir 30 jours plus tard, fixant le point de départ du calcul de l'intérêt moratoire prévu par la loi (cf. consid. 3.1.3 ci-avant). Elle ouvre uniquement le droit, pour la société destinataire des dividendes, d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.4 à 7.1.6). Dans la mesure où le titulaire du droit au remboursement ne se confond pas avec la société contribuable (cf. consid. 3.1.1 ci-avant), on ne saurait dès lors considérer qu'à raison de la naissance de ce droit, la créance fiscale à charge de cette dernière a perdu sa cause. Les conditions auxquelles la procédure de déclaration, par laquelle la société contribuable est libérée du paiement de l'impôt et le dégrèvement opéré "à la source", sont quant à elles réglées par l'ordonnance sur le dégrèvement (cf. consid. 3.4 ci-avant, en particulier consid. 3.4.2.2 et 3.4.3; cf. également ATF 138 II 536 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.1.6 et A-4951/2012 précité consid. 3.4.2). Concernant cette procédure, on rappellera qu'elle n'a pas été conçue comme une exonération, mais comme une simplification, et qu'elle ne se substitue donc pas à l'exécution de l'obligation fiscale (cf. consid. 3.3 ci-avant).

Il s'ensuit en définitive que la réalisation des conditions de l'art. 15 AFisE et de la CDI-NL n'entraîne pas l'extinction de l'obligation fiscale. Cette circonstance ouvre uniquement la possibilité, pour la société débitrice de l'impôt, d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la déclaration remplaçant le paiement de l'impôt selon la procédure et aux conditions prévus par l'ordonnance sur le dégrèvement, soit notamment en procédant à la déclaration de la prestation imposable dans le délai de 30 jours suivant son échéance (cf. consid. 3.3, 3.4.1 et 3.4.3 ci-avant). La recourante n'ayant en l'occurrence pas fait usage de cette possibilité pour les dividendes versés à sa société mère en 2009, en 2010 et en 2011, l'impôt

anticipé y relatif est échu et des intérêts moratoires ont commencé à courir 30 jours suivant leur échéance (cf. consid. 3.1.3 ci-avant; cf. également en ce sens arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.6.1), à savoir respectivement le 18 juin 2009, le 19 mars 2010, le 2 janvier 2011 et le 8 janvier 2012. En tant qu'il n'est de plus pas contesté que l'impôt a été entièrement acquitté en date du 7 août 2012, la décision de l'autorité inférieure n'apparaît pas critiquable en ce qui concerne les périodes déterminantes pour le calcul des intérêts moratoires.

5.2.2 La recourante ne saurait ensuite être suivie lorsqu'elle invoque l'existence d'une disproportion entre, d'une part, la faute commise et l'importance des intérêts moratoires réclamés par l'autorité inférieure d'autre part. Il sied avant tout de rappeler que le prélèvement d'un intérêt moratoire intervient indépendamment de toute faute du contribuable. En vertu du principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière d'impôt anticipé suisse, celui-ci est au demeurant seul responsable d'établir le relevé fiscal sur formule officielle et de verser le montant d'impôt dû ou de procéder à la déclaration de la prestation imposable, conformément à ses obligations fiscales (cf. consid. 3.1.3.3 ci-avant). En l'occurrence, les intérêts moratoires, de même que le montant de ceux-ci, constituent ainsi la conséquence directe du retard conséquent avec lequel la recourante a déclaré les versements litigieux et acquitté les montants d'impôt échus, en violation de ses obligations (cf. en ce sens également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.6.2).

On relèvera encore qu'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 fait usage de la délégation valablement conférée par le législateur à l'art. 16 al. 2 LIA (cf. consid. 3.1.3.2 ci-avant). Ce taux vaut du reste également pour les dividendes versés entre les sociétés suisses d'un même groupe (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1878/2014 précité consid. 4.1.6 et 7) et correspond en outre à celui prescrit de manière générale en droit privé par l'art. 73 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220). Dans ces conditions, le taux de 5 % appliqué en l'espèce pour calculer le montant des intérêts moratoires dus par la recourante ne saurait être jugé arbitraire ou disproportionné, pas plus que le prélèvement de ce montant ne constitue une atteinte illicite à la garantie de la propriété ni ne s'apparente à une sanction pénale contraire à la garantie d'un procès équitable ancré à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101; cf. en ce sens également arrêt

du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 7.2.6.2). Les griefs en ce sens doivent en conséquence aussi être rejetés.

5.3 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. 90299'146.85'.

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.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 50'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

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 :