Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-3003/2017

Arrêt du 1er mai 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A._____,
représentée par KPMG SA,
Dr. Charles Hermann et Philippe Yerli,
recourante,

contre

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

Objet

Demande de remboursement de l'impôt anticipé suisse.

Faits :

A.
A._____ (ci-après : la Société), est une société de droit français dont le siège principal est à *** (France) et qui dispose d'une succursale à *** (Suisse), inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis le 28 octobre 1999 (ci-après : la Succursale ou la succursale suisse). Cette succursale et la Société dont elle dépend réalisent notamment des opérations d'arbitrage sur indice par le biais du marché des futures (« reverse cash and carry »).

B.
B.a Dans le courant des années 2009 et 2010, la Société, agissant par l'entremise de sa succursale suisse sur la base des dispositions du droit interne suisse, a demandé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) le remboursement (à titre définitif) de l'impôt anticipé perçu – à hauteur de 35 % – sur des rendements d'actions suisses échus en 2008 et 2009. Les titres en question avaient pour la plupart été acquis par le siège de la Société puis transférés à la Succursale dans le cadre d'opérations « back-to-back » financées par le siège au moyen de prêts à court terme.

B.b Par décision du 1er avril 2011, puis par décision sur réclamation du 7 novembre 2012, l'AFC a dans une très large mesure rejeté les demandes de remboursement précitées. Elle a en effet considéré que les rendements pour lesquels le remboursement était demandé ne faisaient pas partie de la fortune d'exploitation de la Succursale, que cette dernière n'avait en outre pas le droit de jouissance sur les titres en question au moment de l'échéance de la prestation imposable et que les conditions d'une évasion fiscale étaient au surplus réunies.

B.c Par arrêt du 3 juin 2014 (A-6381/2012), le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours formé le 10 décembre 2012 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 7 novembre 2012. Laissant ouverte la question du droit de jouissance sur les titres, le Tribunal a en substance considéré, à la suite de l'AFC, que les rendements pour lesquels le remboursement était demandé ne faisaient en tout état de cause pas partie de la fortune d'exploitation de la Succursale et que les conditions de l'évasion fiscale étaient par ailleurs réalisées. Par arrêt du 22 novembre 2015 (2C_642/2014, publié aux ATF 142 II 9), le Tribunal fédéral a rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, le recours formé contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 3 juin 2014.

C.
Par deux demandes datées du 19 février 2016 et reçues par l'AFC le 29 mars de la même année, la Société a demandé le remboursement partiel de l'impôt anticipé perçu sur les rendements échus en 2008 et 2009, soit de la part excédant le 15 % du montant brut desdits dividendes, sur la base de la convention de double imposition (CDI) conclue entre la Suisse et la France. L'AFC a rejeté ces demandes par décision du 25 avril 2017, au motif qu'elles étaient tardives. La Société (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au tribunal de céans le 24 mai 2017, concluant à son annulation et à l'admission des demandes litigieuses, ainsi que, principalement, au remboursement de l'impôt anticipé pour un montant total de Fr. 36'364'015.45, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) pour nouvelle décision. Par réponse du 7 août 2017, cette dernière a conclu au rejet du recours. Dans leurs écritures ultérieures, la recourante et l'autorité inférieure ont maintenu leurs conclusions respectives.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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. 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 céans est matériellement compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 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 CDI. Concernant ces accords, la 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) délègue au Conseil fédéral le pouvoir de 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. Celui-ci 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 (cf. arrêts du TAF A-3061/2015 du 25 septembre 2017 – actuellement objet d'un recours au TF [2C_936/2017] – consid. 1.2 et A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 1.2).

Concernant la Convention du 9 septembre 1966 conclue entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91, ci-après : CDI CH-FR), 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. Le Tribunal administratif fédéral a néanmoins déjà eu l'occasion d'indiquer à ce sujet qu'il était plus conforme à la systématique du droit et en adéquation avec les intérêts des parties d'autoriser les recours contre les décisions de l'AFC directement auprès du Tribunal de céans (cf. arrêts du TAF A-457/2017 du 31 janvier 2018 – actuellement objet d'un recours au TF [2C_249/2018] – consid. 1.4 et A-3061/2015 précité consid. 1.2 et 1.3). La compétence fonctionnelle de la cour de céans est ainsi respectée.

1.3 La recourante, qui est spécialement touchée par la décision du 25 avril 2017, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Remis le 25 mai 2017, le recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Muni de conclusions valables et motivées, il répond en outre aux exigences de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

1.4

1.4.1 La recourante 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. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation

juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA) « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2).

La maxime inquisitoire doit être toutefois 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 (cf. 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

1.4.2 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.3.2 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). En revanche, si elle 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 dispositions spéciales, 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 ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd., 2018, n. marg. 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 et 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-2786/2017 précité consid. 1.3.2 et A-2826/2017 précité consid. 1.3.2).

2.

2.1 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, 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 TAF A-2902/2014 précité consid. 3.1 et A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.1 ; THOMAS JAUSSI, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., 2012 [ci-après: VStG-Kommentar], n° 6 ad art. 10).

2.2 L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). Dans le premier cas, il est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire ; l'impôt anticipé vise

alors 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 ; arrêt du TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 3.1.2 et A-1405/2014 précité consid. 3.1.2). Dans le second cas, soit à l'égard des personnes domiciliées (ou sises) à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit en revanche directement un but fiscal, même si une CDI ou un autre accord international peut prévoir des restrictions (cf. arrêt du TF 2C_964/2016 précité consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2902/2014 précité consid. 3.2 et A-5183/2014 précité consid. 3.2 ; MAJA BAUER-BALMELLI/ MARKUS REICH, in : VStG-Kommentar, n° 71 *ad* « Vorbemerkungen »).

Les bénéficiaires de prestations soumises à l'impôt anticipé qui sont domiciliés (ou ont leur siège) à l'étranger ne peuvent en effet prétendre au remboursement au sens originaire, c'est-à-dire en contrepartie du fait qu'ils ont correctement déclaré leurs revenus. A leur égard, il s'agit au contraire d'une problématique liée aux limites de la souveraineté fiscale entre deux états (cf. arrêts du TAF A-2902/2014 précité consid. 3.4, A-4693/2013 du 25 juin 2014 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 « étranger » n'a ainsi droit au remboursement de l'impôt que pour autant qu'une CDI ou un autre accord international conclu entre la Suisse et l'Etat de résidence dudit bénéficiaire le prévoie (cf. ATF 141 II 447 consid. 2.2 ; arrêts du TF 2C_964/2016 précité consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-457/2017 précité consid. 3.2 et A-2902/2014 précité consid. 3.4 ; BAUER-BALMELLI, in : VStG-Kommentar, ch. 55 ad art. 21 LIA).

2.3

2.3.1 La CDI CH-FR, conclue le 9 septembre 1966 et entrée en vigueur le 26 juillet 1967, est un traité international au sens de l'art. 2 par. 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 convention de double imposition et sous réserve de dispositions spéciales, la CDI CH-FR doit être interprétée selon les règles de la CV, nonobstant l'art. 4 de cette convention (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2 et 139 II 404 consid. 7.2.1). 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 valant de manière générale dans les relations internationales, doit être pris

en compte tout au long du processus d'interprétation (cf. ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-3061/2015 précité consid. 2.1 et A-2902/2014 précité consid. 4.1) et vaut également dans les cas où l'Etat requérant n'est pas partie à la CV, ce qui est le cas de la France (cf. arrêt du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2016 consid. 4.2).

2.3.2 La CDI CH-FR s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats (art. 1 CDI CH-FR), à savoir la France et la Suisse (art. 3 let. a CDI CH-FR). L'art. 4 par. 1 CDI CH-FR 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.

Il est en outre prévu par l'art. 2 de la CDI CH-FR que cette dernière « s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants […]. Les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont […] en Suisse les impôts fédéraux, cantonaux et communaux […] [s]ur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital, etc.); et […] [s]ur la fortune […]. La convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient ». Ainsi, au moment de la rédaction de la convention, l'impôt anticipé était déjà visé par la CDI CH-FR en tant qu'impôt futur de nature analogue (cf. arrêt du TAF A-3061/2015 précité consid. 2.3).

Finalement, concernant l'imposition des bénéfices des entreprises, il sied d'appliquer l'art. 7 de la CDI CH-FR. Ce dernier prévoit, en son par. 7, que lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article. Il convient donc dans le cas présent d'appliquer l'art. 11 CDI CH-FR concernant les dividendes. Ce dernier prévoit que les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat (par. 1).Toutefois, ces dividendes sont également imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes (par. 2 let. a). En d'autres termes, cette disposition prévoit un dégrèvement (partiel) 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 France et en est le bénéficiaire effectif (cf. arrêt du TAF A-3061/2015 précité consid. 2.3). Cette réduction du taux de l'impôt à 15 % correspond à la convention modèle de l'OCDE de l'époque (cf. message du Conseil fédéral du 18 octobre 1966 concernant l'approbation de la CDI CH-FR, FF 1966 II 593, p. 604).

2.3.3 La CDI CH-FR ne règle pas, en soi, la procédure applicable, mais confère un très large pouvoir d'appréciation aux autorités compétentes des Etats contractants, qui sont chargées de déterminer les modalités de celle-ci et, en particulier, de s'entendre sur la procédure de dégrèvement prévue aux art. 11 à 14 de la convention (cf. art. 31 par. 1 CDI CH-FR). Ces questions n'ont toutefois fait l'objet d'aucune réglementation spécifique, que ce soit de la part du Conseil fédéral, comme on l'a vu (cf. consid. 1.2 ci-avant), ou des autorités compétentes en question– soit, dans le cas de la France, le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé et, dans le cas de la Suisse, le directeur de l'AFC ou son représentant autorisé (cf. art. 3 par. 1 let. i CDI CH-FR).

Dans de telles circonstances, soit en l'absence de dispositions de mise en œuvre, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de préciser dans d'autres causes en matière de double imposition que ce sont en principe les règles du droit interne qui trouvent à s'appliquer, chaque Etat étant libre d'instituer son propre système (cf. arrêts du TF 2C_964/2016 précité consid. 5, 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.1 ss et 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 2.4 [non publié aux ATF 140 II 157] ; arrêts du TAF A-2902/2014 précité consid. 4.5 et A-1245/2011 du 26 mai 2016 consid. 4.1 ss ; concernant 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 ; nouveau titre depuis le 1er janvier 2017 : Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international {RO 5003, 5005}], cf. également arrêt du TF 2C_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 4.3 et 5.2, et arrêts du TAF A-5183/2014 précité consid. 3.6, en particulier consid. 3.6.2, et A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 6.1). Le Tribunal administratif fédéral a en outre récemment eu l'occasion de confirmer qu'il en allait de même s'agissant de la procédure de dégrèvement prévue par la CDI CH-FR

(cf. arrêts du TAF A-457/2017 précité consid. 4.5 et A-3061/2015 précité consid. 2.4.1 et 3.2, en particulier consid. 3.2.2).

2.3.4 En droit interne, le remboursement de l'impôt est principalement réglé aux art. 21 ss et 48 ss LIA, ainsi qu'aux art. 51 ss OIA. Selon l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue. Comme cela ressort clairement de son titre marginal (« Extinction du droit au remboursement par suite d'expiration du délai ») et a en outre été à maintes reprises confirmé par la jurisprudence (cf. arrêts du TF 2C_1078/2015 précité consid. 5.1, 2C_738/2014 du 21 août 2015 consid. 4.2 et 2C_128/2011 du 10 juin 2011 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-457/2017 précité consid. 4.6, A-5183/2014 précité consid. 3.7.2 et A-3433/2013 du 29 octobre 2014 consid. 2.4 ; MICHAEL BEUSCH, in : VSTG-Kommentar, n° 5 *ad* art. 32), l'art. 32 al. 1 LIA institue – pour des raisons notamment de sécurité juridique et de technique administrative, qui commandent que les rapports de droit soient définitivement stabilisés après un certain temps (cf. ATF 125 V 262 consid. 5a ; arrêt du TF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2.2 ; arrêts du TAF A-5183/2014 précité consid. 3.7.2 et A-1438/2014 précité consid. 2.3.1) – un véritable délai de péremption, dont le non-respect entraîne la perte du droit au remboursement et qui ne peut pas être modifié, interrompu ou prolongé par les autorités administratives et judiciaires.

3.

En l'espèce, la recourante réclame le remboursement partiel de l'impôt anticipé perçu sur les rendements échus en 2008 et 2009, soit de la part excédant le 15 % du montant brut desdits dividendes, sur la base de l'art. 11 par. 2 let. a CDI CH-FR. L'autorité inférieure a considéré que les demandes présentées en ce sens étaient tardives, ce que la recourante conteste. Il convient donc ici d'examiner si tel était ou non le cas.

On l'a vu (cf. consid. 2.3.3 ci-avant), la CDI CH-FR ne fixe pas les modalités de la procédure de dégrèvement et ne règle en particulier pas la question du délai dans lequel le remboursement de l'impôt doit être demandé à l'AFC. Comme le Tribunal administratif fédéral l'a confirmé dans un récent cas d'application de cette convention (arrêt A-3061/2015 précité), il y a dans ces circonstances lieu de se rapporter aux règles du droit interne, applicables par analogie (cf. consid. 2.3.3 ci-avant). La question qui se posait dans ce litige diffère certes quelque peu de celle qui nous occupe ici, puisqu'elle portait sur la procédure d'examen du droit au remboursement de l'impôt et, en particulier, sur l'application de l'art. 48 LIA

concernant l'obligation de renseignements du requérant aux demandes de remboursement fondées sur l'art. 11 par. 2 CDI CH-FR – application que le Tribunal a dans le cas d'espèce admise, compte tenu notamment du caractère général de l'art. 31 al. 2 CDI CH-FR et du très large pouvoir d'appréciation conféré aux Etats contractants par cette disposition (cf. arrêt du TAF A-3061/2015 précité consid. 3.2, en particulier consid. 3.2.2). Cela étant, la problématique soumise au Tribunal dans ces deux causes est exactement la même, à savoir celle de la mise en œuvre du droit au dégrèvement de l'impôt prévu par l'art. 11 par. 2 CDI CH-FR en l'absence de dispositions d'application conventionnelles. Il n'y a donc aucune raison de s'écarter de la jurisprudence susmentionnée.

Comme le Tribunal administratif fédéral a récemment eu l'occasion de le préciser (cf. arrêt du TAF A-457/2017 précité consid. 4.5), l'art. 32 al. 1 LIA est donc bien applicable par analogie à la procédure de dégrèvement prévue par la CDI CH-FR. Aussi, les demandes de remboursement de l'impôt anticipé suisse fondées sur cette convention doivent également être présentées, sous peine de péremption, dans un délai de trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (cf. consid. 2.3.4). En matière de procédure fiscale de masse, de même que dans l'intérêt de la sécurité juridique, un certain formalisme est en effet indispensable pour mettre en œuvre le droit matériel. Cette solution, qui est également celle retenue en droit interne et dans le cadre de l'application de nombreuses (autres) CDI, présente en outre l'avantage de privilégier l'égalité en matière de remboursement de l'impôt anticipé (en ce sens, cf. arrêt du TF 2C_1078/2015 précité consid. 5.2). Avec pour conséquence, dans le cas d'espèce, que le remboursement de l'impôt perçu sur les dividendes échus en 2008 et 2009 pouvait être demandé au plus tard jusqu'au 31 décembre 2011, respectivement jusqu'au 31 décembre 2012. Il s'agit ainsi de constater que le droit au remboursement de la recourante était éteint depuis longtemps lorsqu'elle a adressé ses demandes de remboursement à l'AFC, en 2016. C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que celles-ci étaient tardives et les a rejetées.

4.
Dans la mesure où ils sont pertinents, il y a lieu de considérer ce qui suit concernant les arguments de la recourante qui n'ont pas été traités.

4.1 La recourante fait valoir que dans la mesure où l'art. 31 par. 1 CDI CH-FR prévoit expressément, à sa deuxième phrase, que les autorités compétentes des Etats contractants s'entendront sur la procédure de

dégrèvement prévue à l'art. 11 de la convention, l'absence d'indication d'un délai de péremption du droit au remboursement de l'impôt anticipé ne résulte pas d'un oubli, mais constitue une lacune improprement dite (silence qualifié) que ni l'AFC, ni le juge ne sont autorisés à combler. En outre, l'application par analogie de l'art. 32 al. 1 LIA irait fondamentalement à l'encontre de la volonté des Etats contractants lors de la signature de la CDI CH-FR (cf. mémoire de recours, ch. 4.1.2 p. 10 ss).

4.1.1 En droit interne, on parle de silence qualifié (par opposition à la lacune) lorsque, bien qu'ayant identifié un problème déterminé, le législateur a délibérément renoncé à le résoudre et à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part. La validité de l'argument suppose la preuve de l'intention (négative) du législateur, qui pourra généralement être apportée par les travaux préparatoires. En revanche, lorsque 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, on est alors en présence d'une lacune authentique (ou proprement dite), qu'il appartient au juge de combler, en s'inspirant au besoin des solutions consacrées par la doctrine et la jurisprudence (cf. art. 1 al. 2 et 3 CC). 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. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge (cf. ATF 140 V 485 consid. 4.1, 140 III 251 consid. 4.2 et 139 I 157 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-5183/2014 précité consid. 2.2 et A-1438/2014 précité consid. 2.2).

4.1.2 En l'occurrence, contrairement à l'avis de la recourante, le fait qu'aux termes de l'art. 31 par. 1 CDI CH-FR, les parties « s'entendront sur la procédure de dégrèvement prévue aux art. 11 à 14 » de la convention, ne dénote pas une intention négative des Etats contractants, mais reflète au contraire clairement leur volonté que les détails de cette procédure soient arrêtés. En d'autres termes, si les Etats contractants n'ont certes pas fixé les modalités d'application de la convention directement dans le cadre de celle-ci, il apparaît qu'ils n'ont pas pour autant renoncé à régler cette question, mais qu'ils en ont délégué le pouvoir aux autorités compétentes de chaque Etat, que la convention charge de s'entendre à cet égard. Aussi, attendu qu'aucun accord, à tout le moins formel, n'a été ultérieurement conclu entre les parties afin d'arrêter la procédure applicable en la matière, il s'agit de constater que les autorités délégataires n'ont pas fait usage du pouvoir qui leur a été conféré et ont omis de régler un point qu'elles auraient pourtant dû régler. En tant qu'aucune solution ne se dégage par ailleurs du texte ou de l'interprétation de la CDI CH-FR, on est bien en

présence, non d'un silence qualifié, mais d'une lacune proprement dite qu'il y a lieu de combler en s'inspirant notamment des solutions consacrées par la jurisprudence, soit en l'occurrence, comme on l'a vu, par renvoi au droit interne (cf. consid. 3 ci-avant ; cf. également à cet égard arrêt du TAF A-457/2017 précité consid. 4.4 et 4.5).

Par ailleurs, le Tribunal ne voit pas en quoi l'application par analogie de l'art. 32 al. 1 LIA irait à l'encontre de la volonté des Etats contractants au moment de la signature de la convention. D'une part, le fait que celle-ci prévoit que les parties s'entendront sur la procédure de dégrèvement n'exclut en soi pas l'application par chacun des Etats de leurs propres dispositions de procédure. Les parties peuvent certes convenir de règles s'écartant de leurs droits internes respectifs, comme ce fut le cas dans le cadre de l'arrangement du 31 décembre 1953 (RO 1955 138) concernant la procédure de dégrèvement prévue par l'art. 10 par. 2 et 3 de l'ancienne convention de double imposition signée le même jour entre la Suisse et la France (RO 1955 132 ; ci-après : la convention du 31 décembre 1953), qui prévoyait un délai – s'écartant de celui de l'art. 32 al. 1 LIA – de deux ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle les revenus imposés ont été mis au paiement (cf. art. 4 par. 1 de l'arrangement du 31 décembre 1953). Cela étant, les Etats contractants peuvent également parfaitement convenir de mettre en œuvre chacun selon son propre système le droit au dégrèvement prévu par la convention. C'est au demeurant cette solution qui prévaut ordinairement (cf. MICHAEL BEUSCH, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [édit.], Kommentar Internationales Steuerrecht, 2015 [ci-après cité : Internationales Steuerrecht], n° 235 s. ad « Einleitung »). On ne saurait y voir une entrave à l'application du droit conventionnel, seul un formalisme excessif étant susceptible de mettre en péril la mise en œuvre des droits matériels qui en résultent (cf. arrêts du TAF A-457/2017 précité consid. 5.6 et A-677/2013 du 9 juillet 2015 consid. 7.1.3 et les réf. cit. ; BEUSCH, Internationales Steuerrecht, n° 248 ad « Einleitung »).

D'autre part, il ne ressort pas non plus des travaux préparatoires et notamment du message du Conseil fédéral du 18 octobre 1966 concernant l'approbation de la convention (FF 1966 II 593) – qu'il y a lieu de prendre en compte comme moyen complémentaire d'interprétation, en application de l'art. 32 CV (cf. arrêts du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018 consid. 2.1.3 [recours pendant devant le TF] et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 3.2) – que les Etats contractants aient eu l'intention d'exclure l'application de leurs propres règles de procédure. Rien au dossier ne permet non plus de le retenir. La recourante n'apporte en particulier pas la

preuve des échanges de lettres non publiés dont elle se prévaut, qui seraient « intervenus entre la Suisse et la France aux fins d'application de la CDI CH-FR ». D'une part, les recherches effectuées à ce sujet par l'autorité inférieure et la section en charge des questions bilatérales du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), dont la bonne foi ne paraît pas douteuse, n'ont pas permis d'établir l'existence de tels échanges. D'autre part, les pièces que la recourante produit à cet effet – à savoir les instructions (françaises) du 8 janvier 1968 publiées au bulletin officiel des contributions directes du 7 février 1968 et l'ancien formulaire (suisse) R 83 de demande de remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les revenus échus depuis le 1er janvier 1970 (pièces recourante n° 20 et 21) – n'y suffisent pas non plus.

Ces documents prévoient certes tous les deux qu'une telle demande doit être remise au plus tard à l'expiration de la deuxième année civile suivant celle de l'échéance des dividendes, soit dans un délai plus court que celui de l'art. 32 al. 1 LIA. Respectivement établis par la Direction générale des impôts et l'AFC, ils ne reflètent cependant pas nécessairement la volonté des Etats contractants au moment de la signature de la CDI CH-FR, ainsi d'ailleurs que la recourante l'observe concernant les lettres produites par l'AFC à l'appui de sa quadruplique du 30 janvier 2018 (cf. quintuplique du 9 mars 2018, p. 4 ab initio). Compte tenu de la date à laquelle ces documents ont été établis, soit en 1968 pour l'un et – très vraisemblablement – peu avant ou après le 1er janvier 1970 pour l'autre, il ne paraît pas improbable que l'AFC ait dans un premier temps continué d'appliquer – à tort – le délai prévu par l'arrangement du 31 décembre 1953, soit par mégarde, soit sciemment dans l'idée (erronée) qu'un nouvel accord reprenant en substance les termes de cet arrangement serait rapidement conclu. Concernant le délai applicable aux demande de remboursement de l'impôt anticipé suisse, l'ancien formulaire R 83 produit par la recourante reprend ainsi (quasiment) à l'identique les termes du formulaire de demande de remboursement fondée sur la convention du 31 décembre 1953 (cf. pièce AFC n° 23). Il ressort enfin clairement du dossier que depuis 1973 (au plus tard), le principe réciproquement reconnu par les autorités fiscales suisses et françaises est celui de l'application par chaque Etat de ses propres règles de procédure (cf. pièce AFC n° 16 à 22).

En définitive, les éléments apportés par la recourante ne permettent pas de conclure, comme elle le soutient, que les Etats contractants auraient eu la volonté d'exclure l'application de l'art. 32 al. 1 LIA et de prévoir un délai conventionnel plus court, lequel ne lui serait d'ailleurs pas non plus opposable faute d'avoir été publié officiellement conformément à l'art. 8 de

la loi fédérale du 8 juin 2004 sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale (LPubl, RS 170.512). Par surabondance, on notera que quand bien même cela serait le cas, l'issue du litige n'en serait pas différente. En effet, faute effectivement de publication au Recueil officiel des lois, l'on se trouverait pareillement en présence d'une lacune proprement dite, qu'il appartiendrait au Tribunal de combler. Aussi, si un tel délai ne pourrait être directement opposé à la recourante, comme elle le soulève, il n'en demeurerait pas moins qu'il s'agirait de tenir compte, dans le cadre de l'application de la convention et du comblement des lacunes de celle-ci, de cette volonté des Etats contractants de prévoir un délai plus court que celui de l'art. 32 al. 1 LIA. Ainsi, dans cette hypothèse également (et même a fortiori), il y aurait lieu de constater que le droit au dégrèvement de l'impôt anticipé perçu sur les dividendes échus en 2008 et 2009 était éteint depuis longtemps lorsque la recourante a déposé les demandes litigieuses, en 2016.

Le recours est donc mal fondé sur ces points.

4.2 La recourante fait en outre valoir que le délai de trois ans de l'art. 32 al. 1 LIA a en tout état de cause été observé, respectivement sauvegardé, par le dépôt, en 2009 et en 2010, des demandes « initiales » de remboursement, fondées sur le droit interne (art. 24 LIA), par sa succursale suisse (cf. let. B.a ci-avant). Elle rappelle notamment dans ce cadre que selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral A-3433/2013 du 29 octobre 2014, la possibilité de corriger des formulaires de remboursement de l'impôt anticipé existe, pour autant qu'une procédure formelle ait été ouverte suite à l'envoi desdits formulaires en temps utiles (cf. mémoire de recours, ch. 4.1.1 p. 6 ss).

4.2.1 A cet égard, il sied en premier lieu de relever que dans son arrêt publié aux ATF 142 II 9, le Tribunal fédéral a clairement exposé que les demandes en remboursement de l'impôt anticipé ont un contenu matériel différent selon qu'elles se fondent sur l'art. 24 al. 3 LIA ou sur l'art. 11 par. 2 CDI CH-FR. Le remboursement de l'impôt n'ayant pas le même objet et n'étant pas soumis aux mêmes conditions dans ces deux cas, on ne saurait en conséquence considérer qu'il s'agit d'une même prétention, issue du même contexte de fait, dont seul le fondement juridique différerait (cf. ATF 142 II 9 consid. 7.2). Aussi, contrairement à l'avis de la recourante, les demandes déposées en 2008 et 2009 par sa succursale suisse sur la base de l'art. 24 al. 3 ne sauraient valoir demandes de remboursement au sens de l'art. 11 par. 2 CDI CH-FR et n'ont donc pas eu

pour effet d'interrompre le délai de péremption du droit au dégrèvement de l'impôt fondé sur cette dernière disposition.

La recourante ne saurait pas plus être suivie lorsqu'elle avance que les demandes « initiales » reposaient également sur l'art. 11 par. 6 CDI CH-FR et, donc, sur le même fondement juridique que les deux demandes formées en 2016. En effet, l'art. 11 par. 6 CDI CH-FR n'a d'une part pas été invoqué dans le cadre de la procédure définitivement close par l'ATF 142 II 9, ni devant l'AFC, ni dans le cadre des procédures de recours devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral. D'autre part, le par. 6 de l'art. 11 CDI CH-FR exclut précisément l'application du par. 2 de cette disposition, « lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, (…) une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé », et renvoie à l'art. 7 de la convention. Or, on l'a vu (cf. consid. 2.3.2 ci-avant), cette disposition, qui régit l'imposition des bénéfices des entreprises, n'est pas applicable en l'espèce, dès lors que les dividendes sont traités séparément à l'art. 11 de la convention. Contrairement à ce que la recourante semble soutenir, l'objet et les conditions d'application des dispositions de l'art. 11 par. 2 et 6 CDI CH-FR diffèrent donc fondamentalement. Partant, le tribunal de céans ne voit en tout état de cause pas en quoi l'issue du présent litige serait influencée par le fait que les demandes formées en 2009 et 2010 se fondaient également sur l'art. 11 par. 6 de la convention, comme la recourante le prétend.

4.2.2 Concernant par ailleurs la possibilité de corriger les demandes de remboursement litigieuses, il convient d'observer ce qui suit.

Dans le cadre de la procédure A-3433/2015 susmentionnée, la recourante – une institution de prévoyance sise en Suisse – soutenait qu'il était possible de corriger les demandes qu'elle avait formées sur la base de formulaires 91 prévus pour les requérants domiciliés en Irlande, par la remise subséquente d'un formulaire 25 indiqué pour les requérants domiciliés en Suisse, dès lors qu'une procédure formelle avait été ouverte suite au dépôt des premiers formulaires dans le délai de l'art. 32 al. 1 LIA. Le Tribunal administratif fédéral a constaté à cet égard que contrairement à l'avis de la recourante, aucune procédure n'avait été ouverte dans le cadre de laquelle cette dernière aurait pu introduire un (nouveau) formulaire ou corriger une demande de remboursement (cf. consid. 3.1.2 de l'arrêt en question). Le Tribunal a de plus précisé que deux possibilités s'offraient en fait à la recourante : soit requérir l'ouverture d'une procédure

formelle dans le cadre de laquelle le droit au remboursement de l'impôt sur la base du formulaire 91 aurait été examiné, soit introduire dans le délai de l'art. 32 al. 1 LIA une (nouvelle) demande de remboursement au moyen du formulaire 25 (cf. consid. 3.1.3 de l'arrêt en question).

Dans la mesure où le Tribunal administratif fédéral a ainsi clairement distingué entre ces deux procédures, il n'est pas certain, contrairement à ce qu'affirme la recourante, qu'il faille déduire du consid. 3.1.2 de l'arrêt en question interprété a contrario qu'une demande de remboursement de l'impôt puisse être corrigée pour autant qu'une procédure formelle ait été ouverte suite à l'envoi en temps utiles des formulaires (erronés) à l'AFC. Il apparaît en effet bien plutôt que le Tribunal, constatant que le postulat de base de la recourante, à savoir l'ouverture d'une procédure formelle, n'était pas réalisé, a simplement constaté qu'il n'était en tout état de cause pas possible de corriger les demandes « initiales » dans le cadre d'une telle procédure, sans examiner plus avant cette question. Dans le cas présent, l'on rappellera en outre que les demandes initiales avaient été jugées constitutives d'évasion fiscale (cf. let. B.b et B.c ci-avant), c'est-à-dire abusives, de sorte que l'on peut légitimement se demander si la correction de telles demandes, pour autant que possible, devrait être admise au regard des règles de la bonne foi (cf. art. 2 CC). Ces questions peuvent cependant demeurer ouvertes dans le cadre du présent litige.

En effet, les demandes de remboursement ici en cause ont été déposées dans le courant de l'année 2016, soit après que la procédure « initiale » eut été définitivement close par l'arrêt du Tribunal fédéral (2C_642/2014 précité). Les demandes litigieuses n'ont en conséquence pas été formées dans le cadre de cette procédure, ni d'aucune autre procédure ouverte au sens de la jurisprudence susmentionnée, mais sont au contraire bien l'objet d'une procédure distincte. En d'autres termes, dès lors que les demandes de remboursement formées en 2009 et 2010 ont été rejetées de manière définitive, elles ne sont en tout état de cause plus susceptibles d'être corrigées et la recourante ne saurait donc faire valoir avec succès que les demandes déposées en 2016 s'inscrivent dans le prolongement de la procédure initiale.

Le recours s'avère ainsi également mal fondé sur ce point.

5.

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, 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, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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 déjà versée.

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)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège : Le greffier :

Annie Rochat Pauchard 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, 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :