



Cour I  
A-3549/2011

## Arrêt du 12 janvier 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,  
Daniel de Vries Reilingh, greffier.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
recourante 1  
2. **B.** \_\_\_\_\_, Italie,  
recourante 2  
toutes les deux représentées par Mes ...,  
recourantes,

contre

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

Objet

Impôt anticipé: procédure de déclaration. Accord sur la  
fiscalité de l'épargne.

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

A.\_\_\_\_\_ SA, à ... (ci-après: A.\_\_\_\_\_ ou la société), est une société anonyme de droit suisse ayant pour but l'exploitation d'une banque.

X.\_\_\_\_\_ SA, à ... (GR) (ci-après: X.\_\_\_\_\_), a été une société anonyme de droit suisse inscrite au Registre du commerce (RC) des Grisons du 17 janvier 1968 au 18 décembre 2007. Elle avait eu comme but notamment la détention et la gestion de la participation dans la A.\_\_\_\_\_.

Par contrat de fusion du 11 décembre 2007 (et bilan au 30 novembre 2007), A.\_\_\_\_\_ a repris les actifs et passifs de sa société-mère X.\_\_\_\_\_. Cette dernière a été par conséquent radiée du RC le 18 décembre 2007.

**B.**

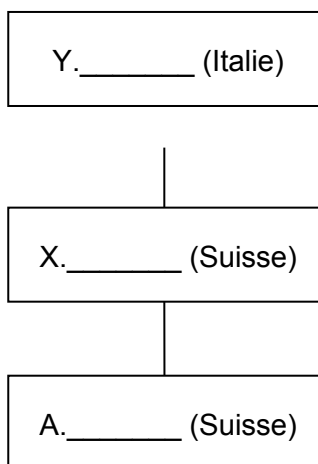
X.\_\_\_\_\_ a été détenue jusqu'au 31 mars 2007 par Y.\_\_\_\_\_, Italie (ci-après: Y.\_\_\_\_\_), société coopérative à responsabilité limitée de droit italien. Suite à la fusion de Y.\_\_\_\_\_ avec la L, Italie, avec effet au 1<sup>er</sup> avril 2007, Y.\_\_\_\_\_ est devenue B.\_\_\_\_\_ (ci-après: B.\_\_\_\_\_).

**C.** De manière schématique, la structure juridique a été la suivante.

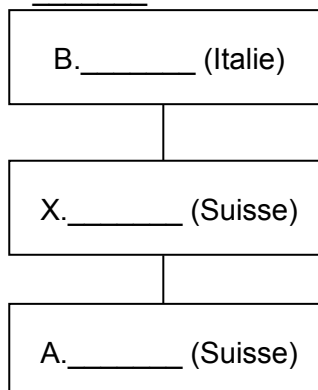
**C.a**

Jusqu'au 31 mars 2007, Y.\_\_\_\_\_ détenait X.\_\_\_\_\_

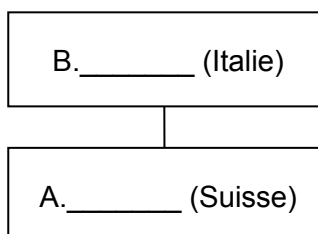
A.\_\_\_\_\_.



**C.b** Du 1<sup>er</sup> avril 2007 au 11 décembre 2007, B.\_\_\_\_\_ détenait X.\_\_\_\_\_ qui détenait A.\_\_\_\_\_.



**C.c** Depuis le 11 décembre 2007, B.\_\_\_\_\_ détient A.\_\_\_\_\_.



**D.**

Par formule 823B datée du 18 avril 2005, parvenue à l'Administration fédérale des contributions (AFC) – d'après le timbre humide apposé sur ladite formule – le 2 juin 2005, X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_ ont requis l'autorisation de payer au taux réduit l'impôt perçu sur les dividendes versés par X.\_\_\_\_\_ à Y.\_\_\_\_\_. Le 24 juin 2005, l'AFC a autorisé X.\_\_\_\_\_ à verser les dividendes pour les actions sur lesquelles Y.\_\_\_\_\_ avait le droit de jouissance en en déduisant uniquement l'impôt anticipé non récupérable de 15% (au lieu de 35%) selon la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 9 mars 1976 (CDI-I ; RS 0.672.945.41).

Selon la décision sur réclamation du 20 mai 2011 ici entreprise (cf. lettre K ci-après), le 9 décembre 2005, X.\_\_\_\_\_ a déclaré une distribution de dividende brut de CHF 9'500'000.-- échu le 31 mai 2005. Sur le montant brut, elle a retenu le montant d'impôt anticipé non récupérable de 15%, soit CHF 1'425'000.--, montant qu'elle a versé à l'AFC.

**E.**

Par courrier du 13 février 2006, X.\_\_\_\_\_ a fait parvenir une demande sur formulaire 823C daté des 21 novembre 2005 et 1<sup>er</sup> février 2006 pour obtenir l'autorisation de dégrever l'impôt perçu sur les dividendes versés par X.\_\_\_\_\_ à Y.\_\_\_\_\_. Le 23 mars 2006, l'AFC a autorisé X.\_\_\_\_\_ à verser les dividendes à Y.\_\_\_\_\_ sans en déduire l'impôt anticipé conformément à 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 (Accord sur la fiscalité de l'épargne ; AFisE ; RS 0.641.926.81).

Sur la base de l'autorisation précitée, X.\_\_\_\_\_ a, par formulaires officielles nos 103 et 108 datés du 14 avril 2006, déclaré la distribution d'un dividende brut en faveur de Y.\_\_\_\_\_ de CHF 1'500'000.-- avec échéance au 30 avril 2006. Le 28 avril 2006, l'AFC a accepté de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration.

Par formulaires officielles nos 103 et 108 datés du 6 avril 2007, X.\_\_\_\_\_ a déclaré la distribution d'un dividende brut en faveur de Y.\_\_\_\_\_ de CHF 9'500'000.-- avec échéance au 16 avril 2007, en application de l'autorisation délivrée 23 mars 2006 (procédure de déclaration).

**F.**

Par courrier du 13 juin 2007, X.\_\_\_\_\_ a informé l'AFC que sa société-mère, Y.\_\_\_\_\_, avait, suite à sa fusion avec L (Italie), modifié sa raison sociale en B.\_\_\_\_\_.

Donnant suite à une demande de X.\_\_\_\_\_, l'AFC a informé celle-ci par lettre du 15 juin 2007 que la fusion par absorption de X.\_\_\_\_\_ par A.\_\_\_\_\_ (« reverse merger ») donnait lieu à la perception de l'impôt anticipé sur l'augmentation gratuite de la valeur nominale des actions perçue par les détenteurs des droits de participation. Cette augmentation s'élevait en l'occurrence à CHF 1'000'000.--.

X.\_\_\_\_\_ a déclaré la prestation précitée de CHF 1'000'000.-- sous forme d'actions gratuites par formulaires nos 102 et 108 datées du 13 décembre 2007. Par lettre du 16 janvier 2008, l'AFC a accordé la procédure de déclaration à X.\_\_\_\_\_ pour cette prestation.

**G.**

Par formules nos 103 et 108 datées du 5 juin 2008 parvenues le 31 juillet 2008 à l'autorité intimée (selon le timbre humide apposé sur ces formules), A.\_\_\_\_\_ a déclaré une distribution de dividende brut de CHF 12'500'000.-- à B.\_\_\_\_\_, échéant le 11 avril 2008. L'impôt anticipé au taux de 35%, faisant un montant de CHF 4'375'000.--, a été déclaré, retenu et versé à l'AFC.

Par formule no 823C signée le 5 juin respectivement le 15 juin 2008, parvenue également le 31 juillet 2008 à l'AFC, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont requis l'autorisation de verser les dividendes distribués par A.\_\_\_\_\_ à B.\_\_\_\_\_ sans en déduire l'impôt anticipé conformément à l'art. 15 al. 1 AFisE.

Par formule no 70 datée du 11 juillet 2008, mais parvenue à l'AFC le 31 juillet 2008, B.\_\_\_\_\_ a demandé le remboursement de 20% (de 35%) du montant du dividende brut précité, soit CHF 2'500'000.--. Au verso de la formule, elle a indiqué qu'elle détenait directement A.\_\_\_\_\_ depuis le 11 décembre 2007 et qu'elle demandait, de ce fait, le remboursement de 20% de 35% de l'impôt anticipé.

Le 22 septembre 2008, l'AFC a informé A.\_\_\_\_\_ qu'elle refusait de la mettre au bénéfice de la procédure de déclaration. B.\_\_\_\_\_ n'était pas une société de capitaux, comme l'exigeait l'art. 15 al. 1 point 4 de l'AFisE, pour pouvoir bénéficier des avantages prévus par cet accord. Les dividendes payés restaient – sous réserve d'une convention (préventive) de double imposition (ci-après: CDI) différente – toujours soumis au taux de 35%. Le remboursement de l'impôt anticipé pouvait être demandé au moyen de la formule no 95 en application de la CDI-I.

**H.**

Par lettre du 7 octobre 2008 adressée à A.\_\_\_\_\_, l'AFC a annulé l'autorisation octroyée le 7 [recte: 23] mars 2006 autorisant A.\_\_\_\_\_ à mettre en oeuvre la procédure de déclaration (cf. lettre E ci-avant). Par lettre séparée du même jour adressée à B.\_\_\_\_\_, elle en a également informé cette dernière et a exigé d'elle le remboursement de CHF 1'800'000.--, représentant 15% des dividendes bruts échus en 2006 (CHF 1'500'000.-- ; cf. lettre E ci-avant), 2007 (CHF 9'500'000.-- ; cf. lettre E ci-avant) et 2008 (CHF 1'000'000.-- ; cf. lettre F ci-avant).

**I.**

Par courrier du 29 juin 2009, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont demandé à

l'AFC de reconsidérer sa position dans le sens d'une admission du dégrèvement total de l'impôt anticipé.

#### **J.**

Par décision prise le 24 juin 2010, l'AFC a refusé la procédure de dégrèvement fondé sur l'Accord sur la fiscalité de l'épargne au profit de B.\_\_\_\_\_ et a décidé que les sociétés X.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ devaient verser CHF 1'800'000.--, plus intérêts moratoires, à l'AFC. Elle a considéré que la procédure de déclaration n'était pas admise sur la base de l'art. 15 AFisE dès lors que la société B.\_\_\_\_\_ ne revêtissait pas la forme d'une société de capitaux, comme l'exigeait l'art. 15 al. 1 AFisE, mais était une société coopérative par actions.

Le 18 août 2010, X.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont interjeté réclamation contre la décision précitée, requis son annulation et demandé l'admission de la procédure de dégrèvement fondée sur l' AFisE au profit de B.\_\_\_\_\_ pour « l'ensemble des dividendes en cause, à savoir les montants de CHF 9'500'000.--, CHF 1'500'00.--, CHF 9'500'000.-- et CHF 1'000'000.-- distribués respectivement en 2005, 2006, 2007 et 2008, ainsi qu'au montant de CHF 12'500'000.-- distribué en 2008 par A.\_\_\_\_\_ (dégrèvement de l'impôt résiduel de 15%) ».

#### **K.**

Par décision sur réclamation du 20 mai 2011 prise à l'égard de A.\_\_\_\_\_, l'AFC a partiellement admis la réclamation et décidé que les dividendes bruts distribués par X.\_\_\_\_\_ de CHF 1'500'000.-- (échéance le 20 avril 2006 ; cf. lettre E ci-avant), de CHF 9'500'000.-- (échéance le 16 avril 2007 ; cf. lettre E ci-avant) en faveur de Y.\_\_\_\_\_ ainsi que les actions gratuites de CHF 1'000'000.-- (échéance le 13 décembre 2007 ; cf. lettre F ci-avant) en faveur de B.\_\_\_\_\_ étaient entièrement dégrevés de l'impôt anticipé. Elle a en revanche refusé d'accorder la procédure de déclaration à A.\_\_\_\_\_ et rejeté la réclamation pour le surplus.

Elle a considéré que dès lors que la procédure de déclaration constituait une modalité d'exécution de l'obligation fiscale, seul le contribuable était légitimé à déposer la demande de mettre en œuvre cette procédure. Le destinataire, dont les droits n'étaient pas touchés, n'était pas partie à la procédure. En l'occurrence, la (nouvelle) demande d'autorisation reçue le 31 juillet 2008 par l'AFC avait été déposée par A.\_\_\_\_\_, société suisse débitrice, qui était seule partie à la procédure.

Estimant que le renseignement donné par l'AFC le 23 mars 2006 liait celle-ci jusqu'au moment de la fusion entre A.\_\_\_\_\_ et X.\_\_\_\_\_, l'autorité inférieure a considéré que A.\_\_\_\_\_ était protégée dans sa bonne foi. Bien que les sociétés bénéficiaires, Y.\_\_\_\_\_ respectivement B.\_\_\_\_\_, ne remplissaient pas les conditions requises par l'art 15 AFisE pour obtenir le droit à la procédure de déclaration et que l'AFC l'avait dès lors accordée à tort, les distributions de dividendes de CHF 1'500'000.-- et de CHF 9'500'000.-- en faveur de Y.\_\_\_\_\_ ainsi que les actions gratuites de CHF 1'000'000.-- étaient entièrement dégrevés de l'impôt anticipé. En revanche, la distribution de dividende de A.\_\_\_\_\_ à B.\_\_\_\_\_ échue le 11 avril 2008 était postérieure à la fusion précitée et n'était ainsi pas couverte par l'autorisation accordée le 23 mars 2006.

#### **L.**

Par mémoire du 22 juin 2011, A.\_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 1) et B.\_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 2, toutes les deux étant désignées les recourantes) ont recouru contre la décision sur réclamation du 20 mai 2011. Elles demandent, sous suite de frais et dépens, que la décision entreprise soit annulée dans la mesure où celle-ci refuse la demande d'autorisation déposée sur formulaire no 823C par la A.\_\_\_\_\_, qu'il soit dit que la recourante 2 remplit les conditions pour être qualifiée de société de capitaux au sens de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne et qu'il soit intimé à l'AFC de délivrer à la A.\_\_\_\_\_ l'autorisation d'appliquer la procédure de déclaration. Les recourantes soutiennent en substance que la forme de société que revêt la recourante 2, c'est-à-dire la société coopérative par actions, est une société de capitaux au sens de l'art. 15 al. 1 AFisE.

#### **M.**

Dans sa réponse du 17 octobre 2011, l'AFC conclut au rejet du recours sous suite de frais.

#### **N.**

Les arguments des parties ainsi que les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit ci-après.

### **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. En particulier, les décisions sur réclamation prises par l'AFC en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (cf. art. 1 al. 1, 32 a contrario et 33 lettre d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

L'on peut se poser la question de savoir si, en l'occurrence, la procédure de réclamation a été nécessaire respectivement admissible compte tenu de l'art. 6 al. 1 de l'Ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (Ordonnance sur le dégrèvement ; RS 672.203) qui est ici applicable (décision incidente du Tribunal administratif fédéral A-6537/2010 du 11 janvier 2011). Cette question peut toutefois rester indécise, dès lors que la décision du 24 juin 2010 mentionne la réclamation comme voie de droit et qu'une partie ne doit pas subir de préjudice d'une notification irrégulière ni d'ailleurs d'une indication erronée des voies de droit (art. 38 PA ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 1.1; cf. également LORENZ KNEUBÜHLER, in : Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St. Gall 2008 [ci-après : Kommentar VwVG], no 19 ad art. 38).

**1.2.** Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, no 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 1.2.1 et A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées).



Le destinataire de la décision qui a participé à la procédure devant l'instance inférieure est légitimé à recourir s'il a succombé totalement ou partiellement (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], VwVG, Praxiskommentar, Zurich 2009 [ci-après : Praxiskommentar], no 22 ad art. 48; ATF 133 II 181 consid. 3.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., no 274; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 1.3.1, A-5612/2007 du 1er Mars 2010 consid. 1.3).

**1.2.1.** Bien que la recourante 1 et la recourante 2 (ainsi que X.\_\_\_\_\_) aient agi en commun et interjeté en commun réclamation, l'AFC n'a pris sa décision sur réclamation du 20 mai 2011 qu'à l'égard de la recourante 1 et ne l'a notifiée qu'à cette dernière. La recourante 2 en a toutefois eu connaissance, car elle était représentée par le même mandataire devant l'instance inférieure. Le dispositif de la décision sur réclamation précitée admet ainsi partiellement la réclamation de la recourante 1 et lui accorde le dégrèvement total de l'impôt anticipé sur les distributions de dividende de CHF 1'500'000.--, CHF 9'500'000.-- et CHF 1'000'000.--, mais lui refuse l'autorisation d'appliquer la procédure de déclaration et rejette la réclamation pour le surplus. Dans les considérants en droit, en revanche, l'AFC s'est également référée à la recourante 2. Elle a considéré que dès lors que la procédure de déclaration constituait une modalité d'exécution de l'obligation fiscale, seul le contribuable était légitimé à déposer la demande de mettre en œuvre cette procédure. Le destinataire, dont les droits n'étaient pas touchés, n'était pas partie à la procédure. Pour cette raison, seule la recourante 1 était partie à la procédure (cf. les faits lettre K ci-avant).

**1.2.2.** Dans le cadre de la présente procédure de recours, la recourante 1, qui est visé par la décision sur réclamation du 20 mai 2011, est sans autre légitimée à recourir. La recourante 2, bien qu'ayant également formé réclamation, n'était en revanche pas formellement destinataire de cette décision qui ne lui a pas été notifiée. L'on peut dès lors se poser la question si l'AFC a violé les droits de partie de la recourante 2 et si la recourante 2 est spécialement atteinte par la décision sur réclamation du 20 mai 2011 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 1.3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., no 2.62 qui renvoient à l'ATF 131 II 509 E. 5.1)

**1.2.2.1** La procédure de déclaration (cf. consid. 3.2.4, 3.3.1. et 3.3.3 ci-après) est conçue de telle façon que seul le contribuable, c'est-à-dire en

l'occurrence la recourante 1, peut demander sa mise en œuvre. Elle seule est légitimée à remplir son obligation fiscale en déclarant la prestation imposable. Le fait que la recourante 2 bénéficie elle-même d'un avantage économique lorsque l'obligation de transférer est remplacée par la déclaration de la prestation imposable – en obtenant une prestation qui n'est pas diminuée par l'impôt anticipé retenu par la recourante 1 –, ne la légitime pas à requérir la mise en œuvre de cette procédure (cf. IVO BAUMGARTNER, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2*, Bâle 2005 [ci-après: BaKomm], no 72 ad art. 20). Dans la mesure où la recourante 2 a demandé l'application de la procédure de déclaration, c'est à raison que l'AFC n'est pas entrée en matière sur sa requête (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 1.3.3.1).

**1.2.2.2** Par ailleurs, la procédure de déclaration doit être distinguée de la procédure de remboursement de l'impôt anticipé. L'objet du litige de la décision sur réclamation prise le 20 mai 2011 par l'AFC n'a concerné que la question de savoir si la recourante 1 pouvait remplir son obligation fiscale en déclarant la prestation imposable. Dans la mesure où l'autorité inférieure y a examiné le droit au remboursement de la recourante 2, elle ne l'a fait que dans le cadre d'une éventuelle mise en œuvre de la procédure de déclaration, dans ce sens que le droit au remboursement est une des conditions préalables pour mettre en œuvre ladite procédure. Cet examen ne va cependant pas aussi loin qu'il permet de statuer de manière contraignante sur le droit au remboursement de la recourante 2 (cf. consid. 3.2.4 et 3.3 ci-après). L'AFC s'est en effet limitée à constater que les conditions pour appliquer cette procédure n'étaient pas réunies et a refusé la demande y relative (cf. chiffre 3 du dispositif de la décision sur réclamation du 20 mai 2011). Elle n'a pas pris de décision quant au droit au remboursement de la recourante 2. Cette question n'a pas non plus fait l'objet de la décision de taxation initiale prise le 24 juin 2010. Elle ne pouvait par conséquent pas faire l'objet de la décision sur réclamation du 20 mai 2011. C'est dès lors à raison que l'autorité intimée ne s'est pas prononcée au sujet du droit au remboursement de la recourante 2 dans le cadre de la décision sur réclamation. Les droits de partie de la recourante 2 n'ont ainsi pas été violés. Compte tenu du dispositif de la décision de taxation initiale du 24 juin 2010, l'AFC n'était pas non plus tenue de prendre une décision formelle d'irrecevabilité à l'égard de la recourante 2. Cette dernière n'étant pas légitimée à recourir contre la décision sur réclamation prise le 20 mai 2011, son recours est irrecevable (cf. arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid.1.3.3.2 et 1.3.3.3).

### **1.3.**

**1.3.1.** En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 lettre b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300 consid. 2c, ATF 121 V 311 consid. 4a et les réf. citées; cf. également ATAF 2010/12 consid. 2.3 et les réf. citées). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatore; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (ATF 129 V 289 consid. 2.1, ATF 125 V 21 consid. 1b; ATAF 2010/12 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.5, A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5 et A-4936/2010 du 21 septembre 2010 consid. 1.5; cf. également ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

**1.3.2.** En l'occurrence, la conclusion prise par la recourante 1 tendant à ce qu'il soit dit que la recourante 2 remplit les conditions pour être qualifiée de société de capitaux au sens de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne n'est pas une conclusion constatatoire mais plutôt une conclusion « préparatoire » ou « préjudicielle », autrement dit un grief qui pourrait constituer un motif d'annulation de la décision entreprise. En tant que telle, elle est irrecevable. Considérée comme une conclusion en constatation, elle serait également irrecevable, du moment que l'autorité intimée a rendu une décision formatrice et que la recourante 1 peut obtenir, devant l'autorité de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_202/2010 du 12 avril 2011 [publié partiellement aux ATF 137 II 383] consid. 3.3, 2C\_176/2008 du 26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6668/2010 du 6 décembre 2010 consid. 1.5 et A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5 et les références citées).

**1.4.** Sous réserve de ce qui précède (cf. consid. 1.2 et 1.3), le recours, déposé dans le délai légal prescrit (cf. art. 50 PA), par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et selon les formes prescrites (cf. art. 52 al. 1 PA), est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

## **2.**

Le recours peut être interjeté pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral n'est limité ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente; il peut admettre le recours pour un autre motif que ceux qui ont été invoqués et il peut rejeter le recours en adoptant une argumentation différente de celle de l'autorité précédente (art. 62 al. 4 PA; cf. également ATF 135 II 397 consid. 1.4, 130 III 136 consid. 1.4). L'autorité saisie se limite toutefois 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 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

## **3.**

### **3.1.**

**3.1.1.** Conformément à l'art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), la Confédération perçoit un impôt anticipé notamment sur les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Les dividendes sont ainsi notamment l'objet de l'impôt anticipé. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Selon l'art. 14 al. 1 LIA, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation, le contribuable doit en déduire le montant de l'impôt anticipé, 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-à-dire il supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la procédure de perception de l'impôt anticipé; ces obligations doivent être accomplies par

le débiteur de la prestation qui est le sujet fiscal (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSE, in : BaKomm, no 6 ad art. 10).

**3.1.2.** En matière d'impôt anticipé, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation. En application de ce principe, le contribuable est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans y être invité (art. 38 al. 1 LIA) et doit, à l'échéance de l'impôt (cf. art. 16 LIA), remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (cf. art. 19 et 20 LIA) (art. 38 al. 2 LIA). Le contribuable est seul responsable d'établir le relevé d'impôt et de verser le montant d'impôt anticipé dû (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.2 et la référence citée).

### **3.2.**

**3.2.1.** L'obligation fiscale peut être exécutée soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA). Cette dernière 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 l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle 2007, § 14 no 63 et 71 ss; IVO P. BAUMGARTNER, op. cit., no 1 ad art. 20; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.2, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.1.2 et les références citées). S'agissant du droit interne (cf. toutefois également le consid. 3.2.5 ci-après), les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

**3.2.2.** Au sujet de cette procédure particulière, déjà admise sous l'empire de l'ancienne ordonnance sur la base d'une circulaire de l'AFC du 1<sup>er</sup> mars 1955 (cf. W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1ère partie, Bâle 1971, 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: Feuille Fédérale [FF] 1963 II 937 ss, p. 962, ad art. 19 du projet de loi; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9

septembre 2010 consid. 3.1.2, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.1.3).

**3.2.3.** Faisant usage de la compétence conférée par le législateur, le Conseil fédéral a fixé les cas d'application de la procédure de déclaration de manière exhaustive (cf. consid. 3.2.1 in fine ci-avant ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2 ; ATF 94 I 472 consid. 2, 110 Ib 319 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.2, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.3; BAUMGARTNER, op. cit., no 3 ad art. 20).

**3.2.4.** La procédure de déclaration ne peut être admise, selon l'art. 24 al. 2 OIA, que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance et si leur nombre ne dépasse pas vingt. Si l'on excepte cette dernière condition, qui est liée à des exigences pratiques et administratives, la première des conditions citées a une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé, à savoir notamment garantir les impôts cantonaux et communaux et empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 349 consid. 4, 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-647/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1 et A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1; PFUND, op. cit., ch. 11.1 et 12 ad art. 20 p. 499 s.; BAUMGARTNER, op. cit., no 59 ad art. 20). Pour le bénéficiaire de la prestation imposable assujéti à l'impôt à l'étranger, l'impôt anticipé ne poursuit que des buts fiscaux, sauf s'il peut prétendre aux avantages d'une CDI ou d'un autre accord international (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 2.2 et 3.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in : BaKomm, no 71 ad Vorbemerkungen).

Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC – de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours – n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. En d'autres termes, si à l'issue de l'examen sommaire, un doute subsiste quant au droit au remboursement du

bénéficiaire, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (cf. art. 21 ss LIA et 51 ss OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2 qui renvoie à l'ATF 115 Ib 274 consid. 20c; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.2, A-647/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1 et les références citées; BAUMGARTNER, op. cit., no 61 s. ad art. 20).

**3.2.5.** Comme on vient de le voir (cf. consid. 3.2.4), l'art. 24 al. 2 OIA prescrit que 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). La procédure de remboursement dans les rapports internationaux – c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire de la prestation est un résident d'un Etat étranger – n'est en revanche pas réglée par lesdites loi ou ordonnance, mais par la CDI ou l'accord international éventuellement applicables. Par conséquent, un droit au remboursement prévu par les textes internationaux cités ne permet pas de mettre en œuvre la procédure de déclaration prévue par l'OIA. Une procédure de déclaration sur la base desdits textes n'est cependant pas exclue (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8777/2010 du 14 décembre 2011 consid. 2.2, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.3, A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.2.2).

### **3.3.**

**3.3.1.** L'Ordonnance sur le dégrèvement, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005, constitue la base réglementaire nationale pour admettre la procédure de déclaration dans les rapports internationaux. En adoptant cette ordonnance, le Conseil fédéral s'est basé sur les art. 1 et 2 al. 1 lettre a de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2). Cet arrêté fédéral autorise le Conseil fédéral à son art. 2 al. 1 lettre a en particulier à 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 (cf. également à ce sujet : HANS-PETER HOCHREUTENER,

Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, in L'expert comptable suisse, 1-2/2011, p. 77 ss.). Selon l'art. 3 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut 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 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-813/2010 du 7 septembre 2011 consid. 5.2, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.4).

**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. Le formulaire no 823C 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 » datées du 15 juillet 2005 [ci-après: Directives AFC], ch. 12a, p. 12). L'autorisation est délivrée par écrit; elle 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. 1 est également applicable 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 (art. 5 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). Le Tribunal fédéral a jugé que le délai de 30 jours prévu par l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement était un délai de péremption. Son non-respect entraînait dès lors la perte du droit à la mise en œuvre de la procédure de déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2 confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.2.2, en particulier les consid. 3.2.3 et 5.1).

**3.3.3.** Dans les rapports internationaux – à l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux (cf. consid. 3.2.4) –, la procédure de déclaration n'est cependant admise que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement respectivement au dégrèvement prévu par la CDI ou



l'accord international. L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société versant le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal (pour l'impôt dû sur le dividende versé) (cf. consid. 3.2.1 ci-avant). Elle seule est par conséquent partie à la partie à la procédure de prélèvement de l'impôt, à l'exclusion du bénéficiaire du dividende. Celui-ci n'a dès lors aucun droit et aucune obligation dans la procédure de prélèvement et il ne peut pas non plus être statué de manière définitive sur le droit au remboursement dans le cadre de cette procédure. En cas de doute quant à l'issue de la procédure de remboursement – qui suit la procédure de prélèvement –, cette incertitude ne saurait être levée dans la procédure de prélèvement, mais doit le cas échéant l'être 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 sans autre déterminer le droit au remboursement, respectivement si un doute subsiste à cet égard, cette question ne doit pas être résolue dans le cadre du prélèvement de l'impôt anticipé, mais doit faire l'objet de la procédure de remboursement. L'autorité ne préjuge ainsi pas de la question du droit au remboursement. Cette conception de la procédure de prélèvement et de la procédure de remboursement correspond à la conception de la LIA et à la solution prévue par le Conseil fédéral dans les rapports nationaux (cf. art. 24 al. 2 OIA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.3). Enfin, s'agissant de la question de savoir si l'art. 15 AFisE exige une procédure de déclaration, le Tribunal fédéral a jugé que la procédure de dégrèvement au sens de l'art. 15 AFisE était en principe de la compétence des Etats contractants, si bien que la procédure de remboursement restait en principe admissible (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3 et les références citées ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.5; d'un autre avis: PETER BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, L'expert-comptable suisse 2011/12, p. 1042 ss, p. 1043).

#### 4.

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).

**4.1.** L'art. 15 al. 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> 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.

En note de bas de page à l'art. 15 al. 1 AFisE, il est précisé qu'en ce qui concerne la Suisse, l'expression « société de capitaux » couvre la société anonyme, la société à responsabilité limitée et la société en commandite. Une telle précision fait cependant défaut en ce qui concerne les Etats membres de l'Union européenne.

L'art. 10 al. 2 CDI-I prévoit également un dégrèvement de l'impôt à la source prélevé sur les dividendes : l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15% pour cent du montant brut des dividendes. L'application éventuelle de la CDI-I n'a toutefois pas besoin d'être examinée plus en avant dans le cadre de la présente procédure. D'une part, la recourante 1 a demandé la mise en œuvre de la procédure de déclaration sur la base de l'art. 15 al. 1 AFisE et non pas sur la base de l'art. 10 al. 2 CDI-I. D'autre part et surtout, l'AFC a procédé, selon la décision du 20 mai 2011 ici attaquée, « par économie de procédure, à la retenue du taux socle de 15% prévu par la CDI-I ». En d'autres termes, l'AFC a d'ores et déjà fait bénéficier la recourante d'une retenue à la source réduite, c'est-à-dire selon le taux de 15% prévu par l'art. 15 al. 2 CDI-I, si bien qu'une mise en œuvre de la procédure de déclaration sur la base de cette CDI n'entre pas en ligne de compte et n'est ainsi pas litigieuse.

**4.2.** L'art. 31 al. 1 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111) prescrit qu'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. (cf. ATF 135 V 339 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 4.3.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et les références citées). Cette disposition pose quatre principes de droit international coutumier de même rang (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6938/2010 du 14 juillet 2011 consid. 5.1.4.4 et les références citées) :

- (i) c'est au texte, qui est censé contenir l'intention commune des parties, qu'il faut tout d'abord recourir pour interpréter un traité ;
- (ii) celui-ci doit être interprété à la lumière de son objet et de son but ;
- (iii) il doit être interprété de bonne foi ;
- (iv) ses termes doivent être examinés dans leur contexte.

#### **4.3.**

**4.3.1.** Dans le monde occidental, plus particulièrement en droit continental, le terme « société de capitaux » désigne une société dont la raison essentielle n'est pas la personnalité des associés mais le capital qu'ils apportent, leur responsabilité étant en général limitée à cet apport. La société de capitaux s'oppose en règle générale à la société de personnes, où la personne des coassociés est en principe la raison essentielle de la formation de la société.

**4.3.2.** Le droit italien connaît huit types de sociétés. La société simple (« la società semplice »), la société en nom collectif (« la società in nome collettivo ») et la société en commandite simple (« la società in accomandita semplice ») sont traditionnellement définies comme des sociétés de personnes. La société par actions (« la società per azioni »), la société en commandite par actions (« la società in accomandita per azioni ») et la société à responsabilité limitée (« la società a responsabilità limitata ») sont en revanche définies comme des sociétés de capitaux (cf. GIAN FRANCO CAMPOBASSO, Manuale di diritto commerciale, 4<sup>ème</sup> éd., Milanofiori Assago 2007, p. 118-119). La société coopérative ne fait pas partie des deux groupes précités. Elle a une vocation mutualiste qui consiste à fournir à ses associés des biens, de services ou du travail à des conditions plus avantageuses que celles du marché (BARBARA IANNIELLO, La riforma del diritto societario, 3<sup>ème</sup> éd., Trento 2005, p. 282).

Les sociétés coopératives sont régies par les articles 2511 à 2545 du Code civil italien mais aussi par les lois spécifiques au domaine d'activités

concerné. Selon l'art. 2511 du Code civil italien, la société coopérative est une société à capital variable poursuivant un but mutualiste. La mention « coopérative » ne peut au demeurant pas être utilisée par une société qui ne poursuit pas de but mutualiste (art. 2515 du Code civil italien). Les normes sur les sociétés par actions (« società per azioni ») sont toutefois applicables aux sociétés coopératives dans une certaine mesure (cf. art. 2519 du Code civil italien). L'élément distinctif et commun à toutes les formes de coopératives se résume au fait que – à la différence des sociétés de capitaux dont le but consiste à réaliser des bénéfices qui sont ensuite distribués (CAMPOBASSO, op. cit., p. 348) – la société coopérative poursuit un but mutualiste (cf. GUIDO BONFANTE, *Introduzione alla disciplina della società cooperativa dopo la riforma*, in: *Il nuovo diritto societario*, Bologne 2009, p. 1231) qui consiste, suivant le type de coopérative concerné, à assurer du travail à ses membres, à leur procurer des biens de consommation courante ou des services à des conditions plus avantageuses que sur le marché libre (IANNIELLO, op. cit., p. 282; CAMPOBASSO, op. cit., p. 348-349). Les sociétés coopératives sont en outre caractérisées, s'agissant en tous cas des sociétaires personnes physiques, par le principe « une personne, une voix », ce qui signifie que chaque sociétaire n'a qu'une voix, indépendamment de la valeur de sa part au capital-social ou du nombre d'actions qu'il détient (art. 2538 al. 2 du Code civil italien; CAMPOBASSO, op. cit., p. 357-358). Dans les sociétés par actions (« società per azioni »), par contre, les voix sont attribuées en principe en fonction du nombre d'actions (avec droit de vote) qu'un actionnaire détient (cf. CAMPOBASSO, op. cit., p. 240). D'autres principes fondamentaux applicables aux sociétés coopératives sont le principe de « la porte ouverte », ce qui signifie que de nouveaux coopérateurs peuvent être admis sans modification statutaire (art. 2524 du Code civil italien), et le capital variable (art. 2511 du Code civil italien; cf. également BONFANTE, op. cit., p. 1232; IANNIELLO, op. cit., p. 281).

#### **4.4.**

**4.4.1.** La Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (ci-après : Directive 90/435/CEE ; Journal officiel de l'Union européenne [ci-après: UE] L 225 du 20 août 1990, p. 6-9) avait pour but d'éliminer les obstacles fiscaux frappant les distributions des bénéfices à l'intérieur des groupes de sociétés dans l'UE en supprimant les retenues à la source sur les paiements des dividendes entre les sociétés associées d'Etats Membres différents, et en prévenant la double imposition des sociétés mères sur les bénéfices de leurs filiales. Selon

son art. 2 par. 1 lettre a, les termes « société d'un État membre » désignent toute société qui revêt une des formes énumérées à l'annexe.

**4.4.2.** Le 22 décembre 2003, le Conseil de l'UE a adopté la Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003, modifiant la Directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (ci-après : Directive 2003/123/CE ; Journal officiel de l'UE L 7/41). La directive modificative, basée sur une proposition de la Commission en date du 8 septembre 2003 (voir également le communiqué de presse IP/03/1214 du 8 septembre 2003), contient trois éléments principaux:

- la mise à jour de la liste des sociétés qui entrent dans le champ d'application de la directive;
- l'assouplissement des conditions d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes (diminution du seuil de participation); et
- l'élimination de la double imposition pour les filiales des sociétés filiales.

La directive modificative met en particulier à jour la liste des sociétés couvertes par la directive mère filiale pour y inclure notamment certaines coopératives.

**4.4.3.** La Directive 2003/123/CE considère que certaines formes de sociétés ne figurent pas dans la liste de l'annexe à l'art. 2 de la Directive 90/435/CEE alors qu'elles sont résidentes fiscales d'un Etat membre et y sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. Le champ d'application de la Directive 90/435/CEE devait donc être étendue aux autres entités susceptibles d'exercer des activités transfrontalières dans l'UE et remplissant toutes les conditions prévues par ladite Directive. S'agissant de l'Italie, la liste des sociétés visées mentionne depuis lors également la « società cooperativa ».

#### **4.5.**

**4.5.1.** Les directives de l'Administration fédérale des contributions constituent des ordonnances administratives. Elles indiquent l'interprétation généralement donnée à certaines dispositions légales. Elles n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 et les références; cf. également ATAF 2010/33 consid. 3.3.1). Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, ces derniers ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_103/2009 du 10 juillet 2009 consid. 2.2

publié in Revue fiscale 64/2009 p. 906 et in StE 2009 B 27.5 no 15; 2A.247/2003 du 22 décembre 2003 consid. 2.3 publié in Archives 74 p. 88). En outre, l'autorité qui rend l'ordonnance administrative est liée par celle-ci – comme elle l'est par une pratique qu'elle aurait instaurée – en vertu du principe de la bonne foi, dans la mesure où l'ordonnance a des effets indirects sur la situation des administrés. Les modifications sont soumises aux conditions d'un changement de pratique (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées ; DANIELLE YERSIN, in : Commentaire romand, impôt fédéral direct, 2008, no 11 ad art. 2 LIFD)

**4.5.2.** Selon les Directives AFC, les services de la Commission de l'UE n'auraient, suite à une demande de la Suisse, informé qu'une liste des sociétés couvertes par la notion « sociétés de capitaux » n'était pas disponible. Lesdites Directives prennent dès lors comme hypothèse de travail la liste des sociétés visées à l'art. 2 par. 1 point a) de la Directive mère-filiale (telle que complétée après l'élargissement de l'UE). Elles précisent que « les sociétés qui y sont classées en fonction des Etats membres, à l'exception des sociétés coopératives, des collectivités et des établissements de droit public ainsi que des sociétés de personnes qui y figurent également, doivent être considérées comme des sociétés de capitaux aux fins d'appliquer l'article 15, paragraphe 1 AFisE » (Directives AFC, ch. 9b, p. 10).

## 5.

En l'occurrence, le litige porte sur la question de savoir si la recourante 1 peut être autorisée à appliquer la procédure de déclaration fondée sur l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, en particulier s'agissant de la distribution de dividende de CHF 12'500'000.-- échéant le 11 avril 2008. Il est précisé que les distributions de dividende de CHF 1'500'000.-- (échéance le 20 avril 2006 ; cf. les faits lettre E), de CHF 9'500'000.-- (échéance le 16 avril 2007 ; cf. les faits lettre E) et d'actions gratuites de CHF 1'000'0000.-- (échéance le 13 décembre 2007 ; cf. les faits lettre F) ne sont pas litigieuses dès lors que l'autorité inférieure a décidé, dans la décision du 20 mai 2011 entreprise, que ces distributions restaient, fondées sur la protection de la bonne foi de A.\_\_\_\_\_, entièrement dégravées de l'impôt anticipé (cf. les faits lettre K ci-avant). Devant l'autorité inférieure, le litige n'a par ailleurs porté que sur le point de savoir si la recourante 2 était une société de capitaux au sens de l'art. 15 al. 1 AFisE (consid. 4.1). Les questions de savoir

- si la recourante 2 détient directement au moins 25% du capital de la recourante 1 ;

- si la recourante 2 a sa résidence fiscale dans un Etat membre de l'UE et la recourante 1 a sa résidence fiscale en Suisse ;
- si, aux termes d'une CDI conclue avec un Etat tiers, une des deux sociétés a sa résidence fiscale dans un Etat tiers ; et
- si les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération

ne sont au demeurant pas contestées entre le parties.

**5.1.** L'autorité inférieure, se référant à l'art. 2 al. 1 lettre c de la Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus ; RS 221.301), a estimé dans la décision entreprise que la notion de société de capitaux au sens du droit commercial suisse recouvrait les sociétés constituées sous la forme juridique d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une société à responsabilité limitée. Il en allait de même en matière fiscale. La LIA notamment faisait une distinction entre les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives. En droit commercial italien, la société coopérative était un type particulier de société dont le but principal était celui de poursuivre un caractère de coopération et d'appliquer le principe de mutualité. La coopérative de droit italien servait l'intérêt de ses membres alors qu'une société de capitaux était constituée en considération des capitaux apportés par ses associés. La recourante 2 devait par conséquent être considérée tant du point du droit suisse que du point de vue du droit italien comme une société coopérative. Dès lors qu'elle ne saurait être considérée comme une société de capitaux, elle ne remplissait pas une des conditions prévues par l'art. 15 al. 1 AFisE. Un doute subsistant à l'issue de l'examen du droit au remboursement du bénéficiaire, la procédure de déclaration au sens de l'art. 3 AFisE (recte : Ordonnance sur le dégrèvement) ne pouvait être octroyée à la recourante 1.

**5.2.** La recourante 1 conteste l'interprétation faite par l'AFC de l'art. 15 al. 1 AFisE. Elle estime que cette disposition ne définit pas précisément les sociétés italiennes concernées.

Préconisant une approche « dynamique », elle prétend que les sociétés coopératives italiennes seraient assimilées, sur le plan tant civil que fiscal, aux sociétés anonymes de droit italien. Lesdites sociétés seraient traitées, en substance, comme des sociétés à responsabilité limitée. Selon l'art. 2519 du Code civil italien, les dispositions traitant de la « società per azioni » seraient applicables de manière générale, dans la mesure où elles seraient compatibles, aux sociétés coopératives.

Fiscalement, les sociétés coopératives italiennes seraient soumises au même régime que les sociétés anonymes.

La recourante 1 estime par ailleurs que la notion de « société de capitaux » supposait un renvoi à la Directive 2003/123/CE dès lors que ce terme était déjà défini, pour des motifs identiques, dans le cadre de la relation de l'Italie avec les Etats membres de l'UE. L'AFC se serait basée à tort sur le droit suisse pour déterminer si les sociétés coopératives de droit italien entraient ou non dans le champ d'application de l'art. 15 AFisE. En transposant la liste des entités suisses figurant dans l'Accord sur la fiscalité de l'épargne aux entités italiennes, l'autorité intimée se méprendrait sur la « diversité » des systèmes législatifs entre la Suisse et l'Italie et au sein même des Etats membres de l'UE. En dressant une liste similaire pour les entités suisses à celle qui figure dans l'annexe à l'art. 2 de la Directive 2003/123/CE, l'on pouvait se demander si l'intention des parties n'était tout simplement pas de compléter ladite liste. Dès lors que ladite Directive était déjà en vigueur au moment où l'Accord sur la fiscalité de l'épargne a été paraphé, elle devait être prise en considération comme règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties. Il était donc essentiel de s'y référer. Elle désignait expressément les sociétés coopératives italiennes, si bien que ces dernières devaient entrer dans le champ d'application de l'AFisE. Une telle interprétation était au demeurant plus en harmonie avec le but d'éliminer la double imposition visé par l'Accord sur la fiscalité de l'épargne.

**5.3.** La question de savoir si l'expression « société de capitaux » de l'art. 15 al. 1 AFisE inclut notamment la forme juridique que revêt la recourante 2, c'est-à-dire la « società cooperativa per azioni », peut demeurer indécise. Dès lors qu'un doute subsiste au sujet de cette question – ce que ne conteste pas non plus la recourante 1 – et qu'il est impossible de déterminer le droit au remboursement de la recourante 2 sur la base d'un examen sommaire, cette question ne peut et ne doit pas être résolue dans le cadre de la présente procédure, qui est limitée à la question de la mise en œuvre de la procédure de déclaration. L'obligation fiscale doit dès lors être exécutée par le paiement de l'impôt anticipé et non pas par la déclaration de la prestation imposable. Le Tribunal administratif fédéral ne préjuge ainsi pas du droit au remboursement de la recourante 2. Cette question fera l'objet de la procédure de remboursement qui suit la procédure de perception de l'impôt anticipé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 5.2, cf. également consid. 3.3.3 ci-avant).



**5.4.** Par surabondance, le Tribunal administratif fédéral relève que la distribution de dividende ici litigieuse de CHF 12'500'000.-- a été déclarée par formule no 108 datée du 5 juin 2008, parvenue le 31 juillet 2008 à l'autorité intimée (selon le timbre humide apposé sur cette formule; cf. les faits lettre G ci-avant). Selon les formules no 103, 108 et 70 (cf. les faits lettre G ci-dessus), la recourante 1 a indiqué comme date d'échéance du dividende précité le 11 avril 2008. En vertu de l'art. 5 al. 1 et 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, elle aurait dû déclarer ce dividende dans les 30 jours (cf. consid. 3.3.2). Or, elle a remis la déclaration plus d'un mois après l'échéance de ce délai. Son droit de pouvoir bénéficier de la procédure de déclaration est ainsi périmé, si bien que cette procédure ne saurait lui être appliquée. C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée la lui a refusée.

## **6.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal fédéral à rejeter le recours de la recourante 1 dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.3 ci-avant), le recours de la recourante 2 étant irrecevable (cf. consid. 1.2 ci-avant). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de CHF 23'500.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourantes qui succombent, 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 sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

### **1.**

Le recours de la recourante 2 est irrecevable.

### **2.**

Le recours de la recourante 1 est rejeté dans la mesure où il est recevable.

### **3.**

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 23'500.--, sont mis à la charge des recourantes. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de CHF 23'500.--.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. S-803720/3041/MEZ/SLR2523 ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Daniel de Vries Reilingh

**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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :