

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 28 février 2001 en la cause V. SA [CRC 2000-055])

Verrechnungssteuer. Gesuch um Rückerstattung. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-L).

- Das in Art. 26 DBA-L vorgesehene Verfahren betreffend Informationsaustausch hindert die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht, von einer Gesellschaft, welche die Verrechnungssteuer zurückfordert, direkt Auskünfte zu verlangen, insbesondere um die Identität der Nutzungsberechtigten der Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft zu bestimmen, auf welcher die Steuer erhoben worden ist (E. 2).

- Die Gesuchstellerin, die weder über einen Gesellschaftssitz noch über eine Betriebsstätte in der Schweiz verfügt, hat keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund des schweizerischen Binnenrechts (E. 3). Aufgrund ihres Gesellschaftssitzes und ihrer Steuerpflicht in Luxemburg ist sie dem DBA-L unterworfen (E. 4). Art. 10 Ziff. 1 und 2 DBA-L könnte im Einzelnen ihre Steuerbefreiung von jeglicher schweizerischen Steuer oder die Begrenzung der Erhebung in der Schweiz nach sich ziehen (E. 5 und E. 6).

- Auslegung des Begriffs «bénéficiaire» der Dividenden von Art. 10 Ziff. 2 Bst. b DBA-L[12]. Vorliegend ist die Gesuchstellerin nicht «bénéficiaire» der Dividenden, sondern eine Zwischengesellschaft. Eine gänzliche Rückerstattung der Steuer wäre missbräuchlich und kommt daher nicht in Betracht (E. 7).

- Die teilweise Rückerstattung der Steuer rechtfertigt sich auch nicht. Die Beschwerdeführerin, die nicht «bénéficiaire» der Dividenden ist, ist auch nicht gleichermassen ihre Nutzungsberechtigte (Art. 10 Ziff. 2 Bst. a DBA-L), da sie sich als Durchgangsgesellschaft erwiesen hat (E. 8).

Impôt anticipé. Demande de remboursement. Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-L).

- La procédure d'échange de renseignements prévue à l'art. 26 CDI-L n'empêche pas l'Administration fédérale des contributions (AFC) de demander directement des renseignements à une société requérant le remboursement de l'impôt anticipé, en particulier pour déterminer l'identité des bénéficiaires effectifs des dividendes d'une société suisse sur lesquels l'impôt a été prélevé (consid. 2).

- La requérante n'ayant ni son siège social ni un établissement stable en Suisse, elle n'a pas droit au remboursement de l'impôt anticipé sur la base du droit interne suisse (consid. 3). Ayant son siège social et étant assujettie à l'impôt au Luxembourg, elle est par contre soumise à la CDI-L (consid. 4). L'art. 10 ch. 1 et 2 CDI-L pourrait en particulier entraîner son exonération de tout impôt suisse ou la limitation du prélèvement suisse (consid. 5 et consid. 6).

- Interprétation de la notion de «bénéficiaire» des dividendes de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L. En l'espèce, la requérante n'est pas le «bénéficiaire» des dividendes, mais une société relais. Un remboursement intégral de l'impôt serait abusif et n'entre donc pas en ligne de compte (consid. 7).

- Le remboursement partiel de l'impôt ne se justifie pas non plus. La requérante n'étant pas le bénéficiaire des dividendes, elle n'est du même coup pas leur bénéficiaire effectif (art. 10 ch. 2 let. a CDI-L), puisqu'elle s'est révélée être une société de transit (consid. 8).

Imposta preventiva. Domanda di rimborso. Convenzione fra la Confederazione svizzera ed il Granducato del Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-L).

- La procedura di scambio di informazioni prevista dall'art. 26 CDI-L non impedisce all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) di chiedere direttamente informazioni a una società che domanda il rimborso dell'imposta anticipata, in particolare per determinare l'identità dei beneficiari effettivi dei dividendi di una società svizzera sui quali è già stata prelevata l'imposta (consid. 2).

- Dato che la ricorrente non ha né la sede sociale né uno stabilimento d'impresa in Svizzera, essa non ha diritto al rimborso dell'imposta preventiva in virtù del diritto interno svizzero (consid. 3). Avendo la sede sociale ed essendo assoggettata all'imposta in Lussemburgo, essa sottostà alla CDI-L (consid. 4). L'art. 10 n. 1 e 2 CDI-L potrebbe in particolare comportare il suo esonero da ogni imposta svizzera o una limitazione del prelievo in Svizzera (consid. 5 e consid. 6).

- Interpretazione della nozione di « beneficiario » dei dividendi dell'art. 10 n. 2 lett. b CDI-L. Nella fattispecie, la richiedente non è il « beneficiario » dei dividendi, ma una società che fa da tramite. Un rimborso integrale dell'imposta sarebbe abusivo e non entra quindi in linea di conto (consid. 7).

- Non si giustifica nemmeno il rimborso parziale dell'imposta. Non essendo la richiedente il beneficiario dei dividendi, essa non è nemmeno il beneficiario effettivo (art. 10 n. 2 lett. a CDI-L), poiché si è rivelata essere solo una società di transito (consid. 8).

A. V. SA est une société anonyme de droit luxembourgeois ayant pour but social la prise d'intérêts, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, ainsi que la gestion, le contrôle et la mise en valeur de ces participations. V. SA a été constituée en janvier 1995. Son capital social a été souscrit par deux sociétés sises au Royaume-Uni.

B. V. SA n'est pas une société holding qui jouit d'avantages particuliers au Luxembourg. En outre, V. SA n'a pas d'établissement stable en Suisse.

C. En janvier 1995, le jour de sa constitution, V. SA acheta à un résident américain le 100% d'I. SA, société suisse dotée d'un capital social de Fr. 50 000.-. L'acquisition d'I. SA fut financée à hauteur de 96.35% du prix d'achat par un prêt de l'actionnaire de V. SA.

D. Au 31 décembre 1995, la participation dans I. SA représentait, pour V. SA, le 99.94% de ses actifs.

E. En mars 1996, I. SA versa un dividende à V. SA de Fr. 170 000.-, prélevé apparemment sur l'exercice clos au 31 décembre 1995. Ce dividende fit l'objet de la retenue à la source de 35% au titre de l'impôt anticipé.

F. En septembre 1996, V. SA demanda à l'Administration fédérale des contributions (AFC) le remboursement intégral de l'impôt anticipé suisse prélevé sur ce dividende. Ultérieurement, V. SA réduisit ses prétentions au remboursement du 30% de l'impôt anticipé, la participation dans I. SA étant alors détenue depuis moins de deux ans.

G. En décembre 1996, l'AFC demanda à V. SA divers pièces et renseignements.

H. Suite à cette demande d'informations, V. SA envoya à l'AFC une copie de ses statuts, un extrait du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, ainsi qu'un certificat de résidence. Pour le surplus, V. SA contesta le droit de l'AFC de demander les informations requises. Après un échange de correspondance avec l'AFC, V. SA remit son acte constitutif, ses comptes annuels au 31 décembre 1995, ainsi que sa déclaration d'impôt luxembourgeoise pour 1995.

I. En mars 1997, I. SA versa un second dividende de Fr. 61 275.- à V. SA, prélevé apparemment sur l'exercice clos au 31 décembre 1996. Ce dividende fit l'objet de la retenue de 35% au titre de l'impôt anticipé.

J. En novembre 1997, V. SA demanda à l'AFC le remboursement intégral de l'impôt anticipé suisse sur ce deuxième dividende, tout en répondant par la négative à la question qui lui était posée de savoir si elle avait la jouissance du dividende versé.

K. Suite à un échange de correspondance entre les parties, l'AFC rendit, en octobre 1998, une décision aux termes de laquelle elle rejetait intégralement les demandes de remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes distribués en 1996 et 1997.

L. Par décision sur réclamation du 5 mai 2000, l'AFC confirma sa première décision.

M. En date du 5 juin 2000, V. SA (ci-après «la recourante») a formé un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC. Elle conclut principalement à ce que la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après la Commission de recours ou la Commission de céans) annule la décision sur réclamation de l'AFC et accorde les demandes de remboursement d'impôt anticipé émises par la société.

N. L'AFC conclut au rejet du recours, avec suite de frais à la charge de la recourante.

Extraits des considérants:

1. (...)

2.a. La recourante conclut à ce que, préalablement, la Commission de céans retire du dossier les informations obtenues par l'AFC dans le cadre de la procédure de remboursement, au motif qu'elles auraient été obtenues sans base légale et en violation du droit international. Elle considère que si des renseignements devaient être obtenus, l'AFC aurait dû ouvrir la procédure d'échange de renseignements prévue à l'art. 26 de la Convention conclue le 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après CDI-L, RS 0.672.951.81).

b. L'art. 26 CDI-L prévoit, à certaines conditions, un échange de renseignements entre les autorités suisses et luxembourgeoises en vue d'une application régulière de la convention. Les dispositions conventionnelles concernant l'échange de renseignements ne privent cependant pas l'autorité du droit de demander des informations directement auprès du contribuable concerné. Au demeurant, il est d'ailleurs admis qu'un Etat contractant ne peut recourir à la procédure d'échange de renseignements qu'après avoir préalablement utilisé les sources habituelles d'informations prévues par la procédure fiscale interne (Comité des affaires fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques [OCDE], Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris 2000, art. 26 ch. 9 let. a; cf. également Klaus Vogel et al., On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US- model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, 3ème éd., Londres 1998, art. 28, n° 31). Il s'agit dès lors d'examiner si le droit interne suisse permet à l'AFC de demander des renseignements aux personnes qui sollicitent le remboursement de l'impôt anticipé.

aa. Selon l'art. 48 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit «renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement».

bb. En l'espèce, les renseignements demandés par l'AFC devaient en particulier permettre de déterminer l'identité des bénéficiaires effectifs des dividendes versés par I. SA. Or, cet élément est important pour fixer le montant de l'impôt anticipé qui peut être remboursé (cf. infra consid. 7). Dès lors, l'AFC était en droit de demander des informations directement à la recourante et c'est à tort que cette dernière conclut à ce que les informations qu'elle a elle-même fournies, sans moyen de contrainte, doivent être exclues de la présente procédure.

3.a. Selon l'art. 24 al. 2 et 3 LIA, une personne morale ne peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé que dans la mesure où elle a son siège ou un établissement stable en Suisse, au moment de l'échéance de la prestation imposable.

b. La recourante n'ayant ni son siège social en Suisse, ni, selon ses propres déclarations, un établissement stable, elle ne saurait bénéficier, sur la base du droit interne suisse, du remboursement de l'impôt anticipé.

c. Le droit interne suisse ne permettant pas à la recourante de récupérer l'impôt anticipé sur les dividendes versés par I. SA, il s'agit d'examiner si la convention de double imposition conclue avec le Luxembourg limite, en l'espèce, le droit de la Suisse de prélever cet impôt.

4.a. Selon l'art. 1 CDI-L, la convention de double imposition entre la Suisse et le Luxembourg s'applique «aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants». La notion de résident d'un Etat contractant est définie à l'art.

4 CDI-L. Elle se réfère à toute personne qui, en vertu de la législation de cet 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.

b. Cependant, les sociétés holding régies par la législation luxembourgeoise du 31 juillet 1929, par l'arrêté grand-ducal du 17 décembre 1938, ou par une législation fiscale similaire ne sont pas mises au bénéfice de la convention (art. 28 CDI-L).

c. En l'espèce, la recourante est une société ayant son siège social au Luxembourg et est assujettie à l'impôt dans cet Etat. En outre, il ne s'agit pas d'une société holding qui bénéficierait d'avantages particuliers au Luxembourg. Elle doit donc être considérée comme un résident d'un Etat contractant au sens de l'art. 1 CDI-L. Il convient dès lors d'examiner si l'application de la convention conclue avec le Luxembourg permet à la recourante de bénéficier du remboursement de l'impôt anticipé.

5. L'art. 10 ch. 1 et 2 CDI-L a la teneur suivante:

«1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2.a) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:

(i) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes;

(ii) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.

b) Nonobstant les dispositions de la lettre (i) du sous-paragraphe a), les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant ne sont pas imposables dans cet Etat si le bénéficiaire est une société (autre qu'une société de personnes) qui est un résident de l'autre Etat contractant et qui détient, durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes, directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Cette disposition ne s'applique qu'aux dividendes provenant de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant ladite période de deux ans.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.»

a. L'art. 10 ch. 1 CDI-L prévoit ainsi le principe de l'imposition des dividendes dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, soit, en l'espèce, le Luxembourg.

b. Selon l'art. 10 ch. 2 let. a ab initio CDI-L, «ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident». L'Etat de la source (en l'espèce, la Suisse) est ainsi également autorisé à imposer ces mêmes dividendes. Toutefois, l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L prévoit une exception à l'imposition des dividendes dans l'Etat de la source. Il s'agit dès lors d'examiner, dans un premier temps, si les dividendes versés par I. SA peuvent être exonérés de tout impôt suisse sur la base de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L. Dans la négative, il conviendra ensuite de déterminer si le prélèvement suisse est soumis à une limitation sur la base de l'art. 10 ch. 2 let. a CDI-L.

6. Selon l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L, les dividendes payés par une société suisse ne sont pas imposables en Suisse, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- Le bénéficiaire doit être une société qui est un résident du Luxembourg;
- Il doit détenir, durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes, directement au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes;
- Les dividendes versés proviennent de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant ladite période de deux ans.

a. S'agissant du dividende de Fr. 170 000.- décidé lors de l'assemblée générale des actionnaires d'I. SA de mars 1996, c'est à raison que la recourante ne demande plus le remboursement intégral de l'impôt anticipé. En effet, la participation dans I. SA ayant été acquise en janvier 1995, soit moins de deux ans avant la distribution du dividende en question, la recourante ne peut pas être mise au bénéfice d'un remboursement intégral de l'impôt anticipé. La question d'un éventuel remboursement partiel de l'impôt anticipé fera l'objet d'un développement ci-dessous (sous consid. 8).

b. En ce qui concerne la seconde demande de remboursement, elle a été effectuée alors que la recourante détenait directement l'intégralité des droits de participation dans I. SA depuis plus de deux ans. Il importe donc d'examiner la question de savoir si le bénéficiaire est une société qui est un résident du Luxembourg.

7.a. Contrairement à l'art. 10 ch. 2 let. a CDI-L et à d'autres dispositions de cette convention, l'expression «bénéficiaire» n'est pas accompagnée du qualificatif «effectif». Alors que la notion de «bénéficiaire effectif» vise clairement la personne qui recevra, en réalité, le dividende versé, davantage que l'actionnaire formel et direct (Vogel et al., op. cit., p. 562), il s'agit de déterminer si le terme de «bénéficiaire» doit être interprété dans le même sens que le «bénéficiaire effectif» ou s'il se réfère exclusivement à l'actionnaire direct et formel.

b. Conformément à l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (ci-après la Convention de Vienne, RS 0.111), «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». Cette disposition générale de droit international public s'applique également pour l'interprétation des conventions de double imposition (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2ème éd., Berne 2000, p. 102; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne 2001, § 1 ch. 66; Jean-Marc Rivier, L'interprétation des conventions de double imposition, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II 113

ss, p. 120).

aa. Les conventions de double imposition doivent tout d'abord être interprétées en fonction du sens ordinaire à donner aux termes employés (ATF 116 Ib 221 consid. 3a; Locher, op. cit., p. 107; Rivier, op. cit., p. 121).

aaa. Est un bénéficiaire, la personne «qui profite d'un bénéfice, d'un avantage, etc.» (Petit Larousse illustré, Paris 1996). Le bénéficiaire est donc la personne qui peut réellement profiter d'une prestation, et non celle qui se borne à la recevoir et à la transférer à une tierce personne. Ainsi, une société qui transférerait à une tierce personne des dividendes reçus sans pouvoir en disposer réellement ne saurait être considérée comme le «bénéficiaire». La notion de «bénéficiaire» vise dès lors, selon le sens ordinaire à attribuer à ce terme, celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cette définition rejoint celle du «bénéficiaire effectif» qui vise la personne qui profite économiquement d'un revenu et ne s'applique pas aux sociétés de transit placées comme intermédiaires entre le débiteur du revenu et la personne qui le recevra finalement (OCDE, Rapport sur les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés relais [ci-après «Rapport»], Paris 1987, ch. 14 let. b).

bbb. Au demeurant, la doctrine considère que l'exigence du bénéficiaire effectif est implicite dans les conventions de double imposition et ne nécessite pas de référence expresse (Xavier Oberson / Howard Hull, Switzerland in International Tax Law, Amsterdam 1996, p. 101; Walter Ryser, Rapports de trust et conventions préventives de la double imposition, in Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 357, n. 11). Ainsi, seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement d'une retenue à la source.

En conséquence, il ressort du sens du mot «bénéficiaire» qu'il convient de ne pas s'arrêter à l'actionnaire purement formel d'une société, mais qu'il importe de rechercher quelle est la personne qui peut réellement et effectivement bénéficier d'un revenu.

ccc. En l'espèce, la recourante a refusé de fournir des indications sur l'emploi du dividende versé en 1996, pour lequel elle demande à être mise au bénéfice de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L, de sorte qu'on ne sait pas si elle a conservé ce dividende ou si elle l'a transféré à un tiers. En outre, elle a répondu par la négative à la question qui lui était posée de savoir si elle avait la jouissance des revenus pour lesquels elle demandait le remboursement de l'impôt anticipé. De plus, il ressort du compte de résultat 1995 de la recourante (le seul qui ait été déposé), que l'ensemble des produits qu'elle a réalisés a été affecté aux intérêts et autres charges, sans que leur nature ait été précisée. Enfin, le bilan de la recourante au 31 décembre 1995 fait apparaître comme uniques actifs (outre une perte) la participation dans I. SA (99.94% des actifs) et un compte en banque (0.06% des actifs).

ddd. Compte tenu de ces éléments, et conformément au sens à donner au terme «bénéficiaire», il apparaît que la recourante n'était manifestement qu'une société relais qui ne pouvait être considérée comme le bénéficiaire des dividendes versés par I. SA.

bb. Selon l'art. 31 de la Convention de Vienne, l'interprétation des traités internationaux doit tenir compte de l'objet et du but de la convention. Il convient dès lors d'examiner si l'interprétation du terme «bénéficiaire» selon le but de la convention permet de confirmer l'analyse effectuée. La recherche du but d'une convention revient à se demander ce que les parties ont voulu atteindre (Rivier, op. cit., p. 123).

aaa. Les conventions de double imposition conclues par la Suisse visent principalement à éviter les doubles impositions internationales (Ernst Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1993, p. 53; Oberson, op. cit., § 1 ch. 22). Cependant, seules les doubles impositions internationales des résidents d'un Etat contractant sont visées par ces conventions (cf. art. 1 CDI-L). Les conventions de double imposition n'ont ainsi pas pour but de permettre à des personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant de bénéficier des avantages de la convention en intercalant des sociétés écrans («treaty shopping», cf. Vogel et al., op. cit., p. 561).

bbb. En l'espèce, l'identité de l'ayant droit économique de la recourante n'est pas connue. Cependant, tout laisse à penser qu'il ne s'agit pas d'un résident luxembourgeois. En effet, la recourante a été constituée en janvier 1995 par deux sociétés du Royaume-Uni et le seul actif d'importance qu'elle ait détenu au 31 décembre 1995 était sa participation dans I. SA, acquise d'un résident américain. Compte tenu de ces éléments, et du peu de collaboration dont la recourante a fait preuve, on doit considérer qu'il existe suffisamment d'indices permettant de considérer que la recourante n'est qu'une société écran destinée à permettre à une personne qui n'est pas un résident du Luxembourg de bénéficier, à tort, de la convention de double imposition.

ccc. En outre, il ressort des comptes 1995 de la recourante - les seuls qu'elle ait produits - que les charges, dont la nature n'est pas précisée, couvrent exactement les bénéfices et que la société n'a pas d'autre actif significatif que la participation dans I. SA. Dès lors, les dividendes provenant de cette participation peuvent apparemment transiter par la recourante en franchise d'impôt sans qu'on ne sache à qui ils bénéficient réellement. En conséquence, s'il y a une double imposition, celle-ci pourrait tout au plus intervenir entre, d'une part, l'impôt anticipé suisse, et, d'autre part, une imposition auprès du bénéficiaire final des dividendes d'I. SA. Or, outre le fait que cette double imposition est exclusivement économique et non juridique, elle n'est pas visée par la convention conclue avec le Luxembourg, aussi longtemps qu'il n'est pas établi que le bénéficiaire final est un résident luxembourgeois.

ddd. Dès lors, le prélèvement de l'impôt anticipé ne fait pas obstacle au but de la convention conclue avec le Luxembourg, qui est d'éviter les doubles impositions des résidents d'un des deux Etats contractants.

cc. Enfin, les conventions de double imposition doivent également être interprétées en fonction de leur contexte (Rivier, op. cit., p. 124). S'agissant du contexte dans lequel l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L a été adopté, il s'agissait notamment de permettre à la Suisse, dans ses rapports avec le Luxembourg, de bénéficier des avantages prévus par la directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE; Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] 1990 L 225/6, ci-après «directive mère-fille»). Ce contexte est confirmé par les travaux préparatoires suisses (cf. FF 1993 I 1433).

aaa. L'art. 5 ch. 1 de la directive mère-fille prévoit que les bénéfices distribués à une société d'un Etat membre de la Communauté européenne sont exempts de tout impôt à la source, lorsque la société mère détient une participation d'au moins 25% dans le capital de la filiale.

Cependant, cette directive communautaire prévoit, à son art. 1 ch. 2, que les dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus demeurent réservées. Ainsi, la directive mère-fille, dont l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L s'inspire directement, ne s'oppose pas à l'instauration de garde-fous nationaux et les Etats membres peuvent continuer à

appliquer leurs dispositions de droit interne visant à lutter contre les abus (Loyens Lefebvre Rädler - European Tax Network, The Parent-Subsidiary Directive and International Tax Planning, Amsterdam 1992, p. 15).

Dès lors, il ressort de l'interprétation de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L selon son contexte que la Suisse peut maintenir ses règles internes visant à lutter contre les abus en matière d'application de conventions de double imposition. Elle peut s'assurer que le dégrèvement d'impôts ne soit pas demandé de manière abusive, question qui doit s'examiner sur la base de toutes les circonstances existantes (question ordinaire n° 94.1096 du député Camponovo concernant la Convention de double imposition avec le Luxembourg, BO 1994 CN 2556). Au demeurant, lorsque les avantages d'une convention de double imposition profitent aux ressortissants de pays tiers, il y a abus dans l'utilisation de la convention, et la Suisse peut adopter des mesures anti-abus de manière unilatérale pour s'assurer que les avantages d'une convention ne profitent pas à des ressortissants de pays qui n'y ont pas droit (ATF 94 I 665 ss consid. 4).

bbb. Selon l'art. 21 al. 2 LIA, le remboursement de l'impôt anticipé est exclu dans tous les cas où il pourrait permettre d'éviter un impôt. La jurisprudence du Tribunal fédéral admet que l'impôt est évité lorsque: (a) la forme juridique choisie par les intéressés apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas absolument inadaptée aux données économiques; (b) il y a lieu d'admettre que le choix a été fait abusivement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée; (c) le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt, s'il était admis par l'autorité fiscale (Archives de droit fiscal suisse [ci-après Archives] 50 p. 149 consid. 1b).

ccc. En l'espèce, la recourante est une société fondée en janvier 1995. Les fondateurs sont deux sociétés du Royaume-Uni, dont l'une a son siège social à l'île de Man. Ces sociétés ne peuvent donc être mises au bénéfice de la convention de double imposition conclue avec le Luxembourg. Le jour de sa fondation, la recourante acquiert le capital social d'I. SA, la seule participation qu'elle ait détenue, selon ses comptes au 31 décembre 1995. Il ressort des éléments en possession de la Commission de céans que la constitution d'un rattachement au Luxembourg apparaît dépourvue de toute justification économique sérieuse, de sorte que la construction mise en place doit être qualifiée d'insolite.

On ne voit en outre pas pour quel motif, si ce n'est un motif fiscal, la structure a été mise en place. Il convient dès lors d'admettre que la participation est détenue par une société luxembourgeoise, en lieu et place de l'ayant droit économique, pour de purs motifs fiscaux.

Enfin, il est clair que le bénéfice de la convention permettrait de réaliser une notable économie d'impôt. En effet, il permettrait de récupérer l'intégralité de l'impôt anticipé suisse de 35%. En outre, la recourante a déduit de son bénéfice, sous forme de charges, un montant correspondant au dividende reçu, de sorte que ce dividende peut à son tour sortir de la société luxembourgeoise en franchise d'impôt. La structure mise en place par la recourante permettrait de récupérer l'impôt anticipé sans que l'on puisse savoir à qui les dividendes bénéficient effectivement.

ddd. Compte tenu de ces éléments, le remboursement de l'impôt anticipé aurait pu permettre d'éviter un impôt et apparaît ainsi comme abusif. Partant, une interprétation du terme «bénéficiaire» selon son contexte (application de la directive européenne mère-fille et des mesures suisses anti-abus) ne permet pas à la recourante d'être mise au bénéfice de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L.

La recourante ne saurait ainsi être qualifiée de «bénéficiaire» au sens de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L.

dd. En conséquence, l'interprétation de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L, tant selon son sens que son but ou son contexte, ne permet pas de considérer que la recourante était le «bénéficiaire» des dividendes versés par I. SA. L'impôt anticipé ne peut donc lui être remboursé intégralement.

ee. Il convient également de relever que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un traité doit être interprété selon le sens que les parties, d'après le principe de la confiance, ont voulu lui donner en fonction du but du traité. Encore faut-il qu'aucune intention différente des parties ne découle des travaux préparatoires. Cela est aussi valable pour les conventions de double imposition, dans la mesure où celles-ci ne contiennent pas de règles spéciales ou renvoient de façon subsidiaire au sens du concept dans la lex fori (ATF 116 Ib 221 consid. 3a).

Selon la doctrine récente, on peut toutefois se demander si les travaux préparatoires ont un poids aussi important qu'en droit interne. En effet, selon l'art. 32 de la Convention de Vienne, ils ne peuvent être pris en considération que lorsque l'interprétation, donnée conformément à l'art. 31 de la même Convention, laisse un sens ambigu, obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (Rivier, op. cit., p. 133; Oberson, op. cit., § 3 ch. 79-80).

En l'espèce, cette question peut cependant être laissée ouverte, les travaux préparatoires n'étant d'aucun secours pour la résolution du présent cas (FF 1993 I 1430).

8. La recourante ne pouvant être mise au bénéfice de l'art. 10 ch. 2 let. b CDI-L, se pose dès lors la question de savoir si elle a droit, conformément à l'art. 10 ch. 2 let. a CDI-L, au remboursement partiel de l'impôt anticipé. Cette disposition prévoit une limitation du droit de prélever un impôt à la source sur les dividendes, lorsque la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif. L'imposition à la source se monte, selon les cas, à 5% ou à 15% du dividende.

a. En l'espèce, la recourante ne pouvant être qualifiée de bénéficiaire des dividendes au sens exposé ci-dessus, elle ne saurait, du même coup, être considérée comme le bénéficiaire effectif. En effet, le bénéfice de la limitation de l'impôt à la source ne peut être obtenu lorsque la personne qui en profite économiquement n'y a pas droit et a placé une société de transit comme intermédiaire entre elle-même et le débiteur du revenu (cf. OCDE, Rapport, ch. 14 let. b; Oberson, op. cit., § 8 ch. 279). Or, en l'espèce, et selon les informations que la recourante a bien voulu fournir, cette dernière est effectivement une société de transit qui ne saurait donc être qualifiée de bénéficiaire effectif.

b. Il est certes exact que dans une jurisprudence concernant l'application de la convention de double imposition conclue avec les Pays-Bas, le Tribunal fédéral a accordé le remboursement partiel de l'impôt anticipé à une société qui n'était pas le bénéficiaire effectif des dividendes qu'elle recevait. Cependant, l'AFC avait, dans cette affaire, octroyé d'elle-même le remboursement partiel de l'impôt anticipé, de sorte que le Tribunal fédéral avait renoncé, par souci de retenue, à rendre un jugement qui irait au-delà de la décision qui avait été attaquée (Archives 54 p. 74 consid. 8). Or, la présente situation est fondamentalement différente, dans la mesure où le refus du remboursement, même partiel, de l'impôt anticipé, ne constitue pas une reformatio in peius.

9. Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de l'AFC du 5 mai 2000 confirmée. (...)

[12] Im Unterschied zur französischen (Originalsprache des Abkommens) und der italienischen Fassung unterscheidet der deutsche Text von Art. 10 Ziff. 2 Bst. a und b DBA-L nicht zwischen den Begriffen «bénéficiaire» und «bénéficiaire effectif»: er gebraucht nur den Begriff «Nutzungsberechtigte».

Dokumente der SRK