

2019 I/7

Extrait de l'arrêt de la Cour I
dans la cause A. et B. contre Administration fédérale des contributions
A-956/2019 du 3 mai 2019

Impôt anticipé. Révision et réexamen d'une décision de l'AFC.

Art. 66 al. 2 let. a, art. 66 al. 3 PA. Art. 45 LTAF. Art. 61, art. 121, art. 125 LTF. Art. 59 LIA.

1. Subsidiarité de la révision par rapport au recours: le Tribunal administratif fédéral connaît des faits nouveaux portés à sa connaissance (maxime inquisitoire), de sorte que lorsqu'une procédure de recours est pendante devant lui, d'éventuels faits nouveaux doivent en principe être invoqués dans le cadre de cette procédure et non par la voie de la révision de la décision de l'autorité inférieure (consid. 6.1).
2. Lorsque l'état de faits est circonscrit dans le temps et pleinement révolu, la révision de décisions de première instance n'est plus possible une fois que le Tribunal fédéral s'est prononcé matériellement sur le fond, seule étant alors ouverte la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause (consid. 6.2).

Verrechnungssteuer. Revision und Wiedererwägung eines Entscheids der ESTV.

Art. 66 Abs. 2 Bst. a, Art. 66 Abs. 3 VwVG. Art. 45 VGG. Art. 61, Art. 121, Art. 125 BGG. Art. 59 VStG.

1. Subsidiarität der Revision gegenüber der Beschwerde: Das Bundesverwaltungsgericht berücksichtigt vorgebrachte neue Tatsachen (Untersuchungsmaxime). Ist ein Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht hängig, müssen neue Tatsachen grundsätzlich im Rahmen dieses Verfahrens geltend gemacht werden und nicht auf dem Weg der Revision der vorinstanzlichen Verfügung (E. 6.1).
2. Wenn der Sachverhalt zeitlich abgegrenzt und abgeschlossen ist und das Bundesgericht zudem einen Sachentscheid gefällt hat, ist die Revision erstinstanzlicher Verfügungen nicht mehr möglich. Diesfalls steht nur der Weg der Revision des verfahrensabschliessenden Urteils offen (E. 6.2).

Imposta preventiva. Revisione e riesame di una decisione dell'AFC.

Art. 66 cpv. 2 lett. a, art. 66 cpv. 3 PA. Art. 45 LTAF. Art. 61, art. 121, art. 125 LTF. Art. 59 LIP.

- 1. Sussidiarietà della revisione rispetto al ricorso: il Tribunale amministrativo federale statuisce sui fatti nuovi che gli vengono sottoposti (principio inquisitorio); pertanto, se è pendente una procedura di ricorso dinanzi ad esso, tali fatti devono di principio essere invocati nell'ambito di questa procedura e non mediante revisione della decisione dell'autorità inferiore (consid. 6.1).**
- 2. Se i fatti sono limitati nel tempo e completamente trascorsi, una volta che il Tribunale federale si è già pronunciato nel merito, la revisione di una decisione di prima istanza è esclusa. In tal caso rimane aperta soltanto la via della revisione della sentenza che ha posto fine alla causa (consid. 6.2).**

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a reconnu A. et B. débiteurs solidaires de montants d'impôt anticipé, par deux décisions des 30 mars et 1^{er} juillet 2015.

Par arrêt A-3060/2015 du 10 novembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a admis les recours formés par A. et B. contre la décision de l'AFC du 30 mars 2015, pour cause de prescription de la créance fiscale. Le Tribunal fédéral a admis le recours formé par l'AFC, par arrêt 2C_1154/2015 du 31 mars 2017 (publié aux ATF 143 IV 228) et a renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt A-2286/2017 du 8 mai 2020).

Par arrêt A-5433/2015 du 2 mars 2017, le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision de l'AFC du 1^{er} juillet 2015. Le recours déposé par A. et B. a été rejeté par arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2017 du 13 décembre 2018.

Le 22 décembre 2017, soit *après* le jugement du Tribunal fédéral du 31 mars 2017, mais *avant* celui du 13 décembre 2018, A. et B. ont déposé auprès de l'AFC une demande de révision, respectivement de réexamen qualifié, des deux décisions des 30 mars et 1^{er} juillet 2015, demande que l'AFC a rejetée par décision du 25 janvier 2019.

Par recours du 22 février 2019, A. et B. (ci-après: les recourants) ont déféré la décision de l'AFC (ci-après: autorité inférieure) du 25 janvier 2019 au Tribunal administratif fédéral. Ils concluent principalement à ce que la décision entreprise soit réformée en ce sens que la demande de révision

est admise et, subsidiairement, à l'annulation de la décision attaquée du 25 janvier 2019 et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

Par mémoire du 22 février 2019, les recourants ont formé devant le Tribunal fédéral une demande de révision de son arrêt du 13 décembre 2018 (cf. arrêt du TF 2F_3/2019 du 23 juillet 2019).

Extrait des considérants:

6. En l'espèce, les recourants font valoir des faits en les présentant comme motifs à la fois de révision et de réexamen qualifié. Ils invoquent ainsi des faits nouveaux, respectivement des éléments de preuves nouveaux, tendant à montrer que l'activité de négoce imputée à B. et ayant généré les créances d'impôt anticipé a été réalisée à l'étranger et non en Suisse. Selon les recourants, ces éléments nouveaux permettent d'apporter la preuve que la société suisse n'a eu qu'une activité de purs services, sans avoir les moyens pour réaliser l'activité commerciale qui lui a été imputée.

Il résulte de ce qui précède que ces faits portent à la fois sur la période fiscale 2005 et sur les périodes fiscales 2006 à 2009. Ainsi, à tout le moins implicitement, les recourants demandent la reconsidération des deux décisions initiales de l'AFC, à savoir celle du 30 mars 2015 (période fiscale 2005) et celle du 1^{er} juillet 2015 (périodes fiscales 2006 à 2009).

6.1

6.1.1 Pour ce qui est de la période fiscale 2005, comme mentionné précédemment, la cause est actuellement pendante devant le Tribunal administratif fédéral suite à son renvoi par le Tribunal fédéral. Or, le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise. En outre, les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Or, tant la demande de réexamen que celle tendant à la révision d'une décision représentent des moyens de droit extraordinaires qui permettent de remettre en question une décision entrée en force, de telle sorte que l'affaire fasse l'objet d'un nouveau prononcé.

Il semble ainsi a priori que tant que la cause est pendante devant le Tribunal administratif fédéral, tout fait nouveau devra être allégué dans cette cause-

là afin d'être pris en considération, rendant ainsi une demande de révision irrecevable faute d'intérêt pour agir.

6.1.2 Toutefois, deux arguments pourraient mettre en cause cette conclusion.

6.1.2.1 Premièrement, en vertu de l'art. 45 LTAF, les art. 121 à 128 LTF s'appliquent par analogie à la révision des arrêts du Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF E-7190/2016 du 2 décembre 2016 consid. 3.1; A-5654/2011 du 7 novembre 2012 consid. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd. 2013, n. marg. 4.8 et 5.40). Or, selon l'art. 125 LTF, la révision d'un arrêt du Tribunal fédéral confirmant la décision de l'autorité précédente ne peut être requise pour un motif qui a été découvert avant le prononcé de l'arrêt et qui aurait pu être invoqué dans une procédure de révision devant l'autorité précédente (cf. NIKLAUS OBERHOLZER, in: *Bundesgerichtsgesetz [BGG]*, 2^e éd. 2015, n° 2 s. et 6 ad art. 125; ELISABETH ESCHER, in: *Prozessieren vor Bundesgericht*, 4^e éd. 2014, n. marg. 8.8). Ainsi que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser à cet égard, bien que la plupart des droits cantonaux connaissent la règle selon laquelle une demande de révision ne peut porter que sur une décision entrée en force, une instance inférieure ne peut pas refuser d'entrer en matière à propos d'une demande de révision pour la simple raison que l'affaire fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral (cf. ATF 138 II 386 consid. 6.4, traduit dans la *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]* 2013 I p. 438; OBERHOLZER, *op. cit.*, n° 8 ad art. 125; PIERRE FERRARI, in: *Commentaire de la LTF*, 2^e éd. 2014, n° 3 ad art. 125; DOMINIK VOCK, in: *Praxiskommentar Bundesgerichtsgesetz [BGG]*, 2^e éd. 2013, n° 2 ad art. 125). Le Tribunal fédéral a également relevé qu'afin d'éviter qu'il ne se prononce matériellement, pendant la procédure de révision, sur le recours formé contre la décision faisant l'objet de la demande de révision, la partie devait en outre demander la suspension de la procédure auprès du Tribunal fédéral (cf. ATF 138 II 386 consid. 7; OBERHOLZER, *op. cit.*, n° 7 ad art. 125; ESCHER, *op. cit.*, n. marg. 8.8; FERRARI, *op. cit.*, n° 5 ad art. 125; VOCK, *op. cit.*, n° 3 ad art. 125).

S'il fallait admettre que ces règles s'appliquent par analogie à la révision des arrêts du Tribunal administratif fédéral, la révision de son arrêt serait alors subsidiaire à la révision de la décision de l'autorité inférieure, en ce sens que si un motif de révision est découvert avant le prononcé de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, la partie devrait impérativement le faire valoir dans une procédure de révision devant l'autorité précédente et demander la suspension de la procédure auprès du Tribunal administratif

fédéral (art. 125 LTF par analogie; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 5.40 ss, en particulier n. marg. 5.40a; arrêt du TAF C-3416/2010 du 23 mai 2011 consid. 1.4.2). Par conséquent, la demande de révision serait alors recevable.

L'application par analogie devant le Tribunal administratif fédéral de l'art. 125 LTF est cependant directement contredite par les exigences de la maxime inquisitoire (cf. consid. 6.1.1) que ce dernier connaît – à la différence du Tribunal fédéral (cf. ATF 138 II 386 consid. 5.2). Le Tribunal administratif fédéral doit ainsi et en principe tenir compte des faits nouveaux (« novas ») portés à sa connaissance (cf. arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 9.2.1.4; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 7 août 1997 consid. 2a/cc, in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 62.47, traduit dans la RDAF 1998 II p. 39), de sorte qu'il devrait en tout état de cause connaître d'un éventuel motif de révision découvert avant le prononcé de son arrêt (concernant la possibilité de déroger à l'effet péremptoire au sens de l'art. 125 LTF, cf. ég. arrêt du TAF E-808/2009 du 10 septembre 2009 consid. 4.2.3). On retiendra ainsi que l'art. 125 LTF ne trouve pas application par analogie et que le prétendu « fait nouveau devant être qualifié de < vrai nova > » que les recourants allèguent avoir récemment découvert et sur lequel repose leur demande de révision, respectivement de réexamen, de la décision de l'autorité inférieure aurait dû être invoqué dans le cadre de la procédure encore pendante devant le Tribunal administratif fédéral. Cette solution est également conforme à la règle de la subsidiarité de la révision par rapport à la voie du recours, selon laquelle les griefs qui auraient pu être soulevés dans un recours ne peuvent être invoqués dans une demande de révision (art. 66 al. 3 PA par analogie).

Par conséquent, la demande de révision et de réexamen en tant qu'elle portait sur la décision relative à la période fiscale 2005 aurait dû être considérée comme irrecevable.

6.1.2.2 Deuxièmement, il convient d'examiner si l'autorité de chose jugée de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral aurait eu comme conséquence que l'autorité inférieure aurait dû malgré tout entrer en matière sur la demande de reconsidération.

Les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés (art. 61 LTF; cf. également art. 38 de la loi fédérale d'or-

ganisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ, RS 3 521]). Ils sont notamment revêtus de la force matérielle ou autorité de chose jugée, ce qui signifie que le jugement lie les parties à la procédure ainsi que les autorités qui y ont pris part, de telle manière que le litige ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire (cf. FRITZ GYGI, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2^e éd. 1983, p. 322 s.). En principe, seul le dispositif du jugement est revêtu de l'autorité de chose jugée. Toutefois, lorsque le dispositif se réfère expressément aux considérants, ceux-ci acquièrent eux-mêmes la force matérielle. Ainsi, lorsque le Tribunal fédéral rend un jugement dont le dispositif prévoit que la décision attaquée est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants, cette dernière est liée par la motivation juridique de l'arrêt de renvoi. Le principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi découle du droit fédéral non écrit (cf. ATF 143 IV 214 consid. 5.3.3; 135 III 334 consid. 2.1).

Conformément à ce principe, l'autorité à laquelle la cause est renvoyée par le Tribunal fédéral est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès (cf. ATF 131 III 91 consid. 5.2; 104 IV 276 consid. 3d; cf. aussi arrêt du TF 6B_1033/2018 du 27 décembre 2018 consid. 2.1). La motivation de l'arrêt de renvoi détermine dans quelle mesure la cour inférieure est liée à la première décision, décision de renvoi qui fixe aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (cf. ATF 135 III 334 consid. 2). Les faits nouveaux ne peuvent être pris en considération que sur les points ayant fait l'objet du renvoi, lesquels ne peuvent être ni étendus, ni fondés sur une base juridique nouvelle (cf. ATF 135 III 334 consid. 2; arrêt du TF 6B_122/2017 du 8 janvier 2019 consid. 4.1). Dans ces conditions, si les parties contestent la nouvelle décision rendue sur renvoi en recourant derechef au Tribunal fédéral, elles ne peuvent pas soulever des moyens que le Tribunal fédéral a expressément rejetés dans l'arrêt de renvoi ou qu'il n'a pas eu à examiner, les parties ayant omis de les invoquer dans la première procédure de recours, alors qu'elles pouvaient – et devaient – le faire (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2; 111 II 94 consid. 2; arrêt du TF 2C_184/2007 du 4 septembre 2007 consid. 3.1; NICOLAS VON WERDT, in: *Bundesgerichtsgesetz [BGG]*, op. cit., n° 9 ad art. 61).

En l'espèce, dans son jugement, publié aux ATF 143 IV 228, le Tribunal fédéral a admis le recours de l'AFC et a renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral. Il a en effet considéré que la période fiscale 2005 n'était pas prescrite et a renvoyé à l'instance précédente afin qu'elle statue sur le fond. Par conséquent, cette instance est encore libre, sous réserve de la seule question de la prescription qui a acquis l'autorité de chose jugée, de statuer. Ainsi, les éléments invoqués par les recourants à l'appui de leur demande de révision et de réexamen auraient dû être présentés directement dans la procédure pendante. La demande était donc irrecevable.

6.2 Pour ce qui est des périodes fiscales 2006 à 2009, se pose d'abord la question de la révision. Or, ce litige relatif à la créance d'impôt anticipé due pour la période dont il est question a été définitivement clos par arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2018 qui s'est prononcé sur le fond. Certes, lors du dépôt de la demande de reconsidération, la Haute cour ne s'était pas encore prononcée. Toutefois, au jour de la décision de l'AFC, l'autorité de chose jugée devait empêcher l'AFC d'entrer en matière sur la demande de reconsidération. Elle aurait en effet dû la déclarer irrecevable. Dès la notification de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2017 qui a mis fin à cette cause, seule restait ouverte la voie de la révision de cet arrêt, voie qui est par ailleurs explorée en parallèle par les recourants. Dans ces conditions, il ne subsistait plus de marge pour une révision des décisions de l'AFC dont il est question, comme cela ressort de la jurisprudence pertinente en matière de révision, la force de chose jugée de l'arrêt précité s'opposant à celle-ci. A ce stade, c'est donc à tort que l'AFC est entrée en matière sur la demande de révision, bien que la rejetant, alors qu'elle aurait dû la déclarer irrecevable.

En outre, la question du réexamen qualifié ne se pose pas en l'espèce, déjà parce que les décisions sur réclamation de l'AFC, que les recourants voudraient voir reconsidérées, concernaient une période bien déterminée. Il ne s'agit en effet pas dans le cas présent de réexaminer le sort de prestations continues ou durables, à l'aune de faits qui seraient produits postérieurement au jugement qui a mis fin au litige, ce qui pourrait se révéler admissible, suivant les cas. Or, les décisions de l'AFC dont les recourants sollicitent le réexamen traitent d'une période bien délimitée dans le temps et totalement révolue, à savoir celle courant du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009, que les faits allégués ne sauraient en aucune manière donner lieu à un réexamen (cf. arrêt du TF 1P.563/2002 du 18 décembre 2002 consid. 3.1).

6.3 En conclusion, il s'avère que pour les périodes fiscales 2006 à 2009, la demande de révision était mal fondée sur le plan de l'entrée en matière alors que celle concernant le réexamen aurait dû être rejetée. Quoiqu'il en soit, le présent recours doit donc être rejeté, dans la mesure où il est recevable.