

# **BVGer A-956/2019 vom 3. Mai 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-05-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-956\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-956_2019)

FR: TAF A-956/2019 du 3 mai 2019

IT: TAF A-956/2019 del 3 maggio 2019

## **Regeste**

Impôt anticipé

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour se saisir de recours formés à l'encontre de 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 l'AFC (art. 31 et 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), tel celui interjeté par le recourant le 22 février 2019 contre la décision de cette autorité du 25 janvier 2019. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

### **E. 1.2**

Les recourants sont spécialement touchés par la décision attaquée, dont ils sont les destinataires, et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ils ont donc qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Muni de conclusions valables et motivées, le recours répond aux exigences de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA) et s'avère au surplus avoir été déposé dans le délai prescrit par l'art. 50 al. 1 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 1.3**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5). Il peut par conséquent admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués, ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (« substitution de motifs » ; cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechts-pflege des Bundes*, 2013, ch. 1136 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 1.54 s. ; ATAF 2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-2730/2016 du 23 avril 2018 consid. 1.3.2). Toutefois, si le Tribunal fonde sa décision sur des dispositions avec l'application desquelles les parties n'avaient pas à compter, il doit leur donner l'occasion de s'exprimer au préalable à ce sujet (cf. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 1.54 ; ATF 124 I 49 consid. 3c ; ATAF

2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-2730/2016 du 23 avril 2018 consid. 1.3.2).

#### **E. 1.4**

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA) « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., ch. 1135 s.).

#### **E. 2**

Il y a lieu, pour la résolution du présent litige, de considérer que le vocable « reconsidération » comprend tout à la fois la révision au sens de l'art. 66 PA et le réexamen au sens de la jurisprudence (cf. ATF 129 V 200 consid. 1.1 et 127 I 133 consid. 6 ; August Mächler, in : Auer/Müller/ Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungs-verfahren, 2e éd., 2019, n° 9 ad art. 58), sans qu'il y ait lieu d'apurer les problématiques sémantiques. En effet, 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 (cf. arrêt du TF 2A.339/2003 du 18 février 2004 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 3, A-2392/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.1 et A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.1 ; Moser/ Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 5.36 ; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., 2014, § 31 n° 21 ss et n° 24 ss).

#### **E. 3**

Cela étant, un certain nombre de rappels relatifs à la reconsidération d'une décision s'avère incontournable (consid. 4 ci-après), pour bien saisir dans quelle mesure le moyen de la reconsidération est conciliable avec la force de chose jugée d'un jugement, intervenu sur recours contre cette décision (consid. 5 ci-après), et procéder à la résolution bien ordonnée du cas d'espèce (consid. 6 ci-après). Il faudra garder à l'esprit que si le motif de révision, respectivement de réexamen, avancé n'est pas recevable ou si d'autres conditions de recevabilité font défaut, l'instance saisie doit déclarer la requête irrecevable, alors que si le motif de révision, respectivement de réexamen, n'est pas fondé, la requête sera rejetée (cf. arrêt du TAF A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.6). En l'occurrence, la requête a été considérée comme recevable par l'autorité inférieure, mais a été rejetée au fond.

#### **E. 4.1**

Les normes permettant une révision des décisions et des décisions sur réclamation rendues par l'AFC se trouvent aux art. 66 à 68 PA, applicables par renvoi de celles régissant spécifiquement la LIA (cf. art. 59 LIA). Il apparaît ainsi que l'art. 66 PA, malgré le fait qu'il s'adresse littéralement à l'autorité de recours, s'applique aussi en procédure de réclamation (cf. arrêt du TAF A-2771/2015 du 27 octobre 2015 consid. 2.5.1.2). Cette disposition énumère les conditions de la révision de manière exhaustive à l'art. 66 PA (cf. arrêts du TAF A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.3 et A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., ch. 1328) et sont réalisées alternativement si un crime ou un délit a influencé la décision (art. 66 al. 1 PA), si une partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a), si une partie prouve que l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants établis par pièces ou n'a pas statué sur certaines conclusions (let. b), si elle prouve que l'autorité de recours a violé les art. 10, 59 ou 76 PA sur la récusation, les art. 26 à 28 PA sur le droit de consulter les pièces ou les art. 29 à 33 sur le droit d'être entendu (let. c), et enfin si la Cour européenne des droits de l'homme a constaté, dans un arrêt définitif, une violation de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 ou de ses protocoles, pour autant qu'une indemnité ne soit pas de nature à remédier aux effets de la violation et que la révision soit nécessaire pour y remédier (let. d).

#### **E. 4.2**

Il est important de souligner que les motifs mentionnés aux let. a à c précités n'ouvrent la voie de la révision que s'ils ne pouvaient pas être invoqués dans la procédure précédant la décision sur recours ou par la voie du recours contre cette décision (cf. art. 66 al. 3 PA ; ATF 111 Ib 209 consid. 1 et 103 Ib 87 consid. 3 ; arrêts du TF 2A.288/2003 du 7 mai 2004 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2). Il en va ainsi en particulier de l'allégation de faits nouveaux importants ou de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a PA). Il faut en effet entendre par là les faits qui s'étaient déjà produits au moment du jugement initial de l'affaire, mais dont la connaissance est intervenue plus tard (cf. arrêts du TF 2F\_2/2008 du 31 mars 2008 consid. 3.2, 2A.396/2006 du 22 janvier 2007 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 1.3.1 et A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.4.1), par opposition aux faits qui sont survenus subséquemment. En outre, il a été jugé (ATAF 2013/22) que le Tribunal administratif fédéral n'a pas à considérer ni à examiner des moyens de preuve postérieurs (après clôture de la procédure ordinaire devant le Tribunal administratif fédéral), même substantiels, mais qui portent sur des faits antérieurs. Enfin, pour ce qui est des aspects formels, la demande de révision doit être adressée par écrit à l'autorité dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard 10 ans après la notification de la décision sur recours (art. 67 al. 1 PA ; cf. arrêts du TAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 1.3.1 et A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.7).

#### **E. 4.3**

Pour ce qui a trait au droit à un réexamen (qualifié), si certes il n'est pas expressément prévu dans la PA, jurisprudence et doctrine le déduisaient nonobstant de l'art. 4 de la Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst., RO), lequel correspond sur ce point à l'art. 29 al. 1 et 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 127 I 133 consid. 6 ; arrêts du TF 2C\_400/2010 du 10 septembre 2010 consid. 3.2.1 et 2C\_102/2009 du 11 juin 2009 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2391/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.2 et 2.3, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 3.3 et A-8637/2007 du 9

juillet 2008 consid. 2.3 ; Andrea Pfleiderer, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [édit.], *Praxiskommentar zum Bundes-gesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2e éd., 2016, ch. 29 ad art. 58). Cela étant les conditions matérielles du réexamen et de la révision sont pour l'essentiel identiques, celles relatives au réexamen comprenant - en outre - le cas où les circonstances (de fait ou de droit) se sont modifiées dans une mesure notable depuis le prononcé de la première décision (cf. ATF 120 Ib 46 et 118 Ib 137 ; arrêt du TF 2C\_400/2010 du 10 septembre 2010 consid. 3.2.1 in medio ; arrêts du TAF A-2392/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.3, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 3.3.2 et A-8637/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.3 ; Kölz/Häner/ Bertschi, op. cit., ch. 704 ss, en particulier ch. 710, et ch. 715 ss ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 947 ss). De même que la révision n'est pas recevable si les faits allégués auraient pu l'être dans la procédure initiale, de même la demande de réexamen ne doit pas servir à guérir des manquements aux obligations incombant aux parties ou à faire valoir des faits que la partie en cause aurait dû alléguer auparavant, dans le cadre de la première procédure (cf. ATF 127 I 133 consid. 6 et 124 II 1 consid. 3a ; arrêt du TF 2D\_45/2008 du 8 mai 2008 consid. 2.1.2 ; arrêts du TAF A-2391/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.5 et A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 3.3.2).

## **E. 5**

Ceci étant précisé, il appert que l'administration n'a pas dans tous les cas la faculté de reconsidérer, au sens susdit (cf. consid. 3 ci-avant), une décision sur laquelle l'autorité de recours s'est déjà prononcée matériellement et qui est entrée en force.

### **E. 5.1**

En effet, s'agissant de la révision de décisions de première instance, elle n'est plus possible une fois que l'autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, seule étant alors ouverte la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause (cf. art. 45 LTAF ; art. 121 à 128 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Il résulte en effet de la force de chose jugée au sens matériel des arrêts du Tribunal fédéral, laquelle découle de l'art. 61 LTF (sur cette notion, cf. arrêt du TAF A-5261/2008 du 29 mars 2010 consid. 3.2), que ceux-ci ne peuvent être remis en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. Jean-Maurice Frésard in : Corboz/Wurzburger/Ferrari/Frésard/Aubry Girardin [édit.], *Commentaire de la LTF*, 2e éd., 2014, ch. 10 ad art. 61). Or, cette jurisprudence est également applicable en matière de droit administratif de telle sorte que l'autorité de la chose jugée (« res iudicata ») vaut également pour les arrêts du Tribunal fédéral dans ce domaine (cf. Stefan Heimgartner/Hans Wiprächtiger in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/ Kneubühler [édit.], *Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz*, 3e éd. 2018, ch. 25 ad art. 61). La ratio de cette règle est aisément compréhensible. En effet, un affaiblissement de l'autorité de la chose jugée permettrait à l'administration de ne pas appliquer en l'espèce - et non pas seulement dans d'autres cas analogues - un jugement qui la contrarierait (cf. ATF 107 V 84 consid. 1), ce qui doit être évité. La violation de l'autorité de chose jugée donnerait également la possibilité à l'autorité administrative de reconsidérer une décision en rendant illusoire le principe de la séparation des pouvoirs, voire être utilisée pour contourner les conditions auxquelles la loi subordonne la révision des jugements (cf. ATF 107 V 84 consid. 1 ; cf. également : ATF 109 V 119 consid. 2b ; arrêts du TF [des assurances] 8C\_787/2008 du 4 février 2009, U 22/07 du 6 septembre 2007 consid. 4.2, U 144/01 du 28 octobre 2004 consid. 2.2, U 218/03 du 20 septembre 2004 consid. 2.1, U 394/01 du 13 janvier 2003 et U 378/99 du 23 mars 2000

consid. 2d). Encore faut-il que le jugement du Tribunal fédéral admette ou rejette le recours et qu'il ne le déclare pas irrecevable (cf. arrêt du TF 2A.332/2003 du 3 octobre 2003).

## **E. 5.2**

Pour ce qui est en revanche du réexamen pour faits ou droit nouveaux, celui-ci demeure possible, alors même que l'autorité de recours s'est prononcée matériellement sur l'affaire, dans certaines circonstances (cf. arrêt du TF 2C\_400/2010 consid. 3.2.1 in fine ; Moor/Polter, op. cit., p. 405). Ainsi, dans certains cas relatifs à des prestations périodiques ou de rapports de droit durables, la force de chose jugée ne s'oppose alors pas nécessairement à une modification due à un changement de circonstances de fait ou de droit (cf. Frésard, op. cit., ch. 13 s. ad art. 61). La jurisprudence fait par exemple état de cas de demandes d'autorisation (cf. ATF 97 I 748 consid. 4b ; Häfelin/Müller/Uhlmann, op. cit., ch. 1261 s.), ou de permis de séjour (cf. arrêts du TF 2C\_439/2008 du 27 novembre 2008 consid. 4, 2A.277/2006 du 29 mai 2006 consid. 2.2, 2A.147/2003 du 10 avril 2003 consid. 2 et 2A.374/2000 du 30 novembre 2000 consid. 3d), voire de réexamen de décisions relevant du droit des constructions (cf. ATF 120 Ib 42 consid. 2c ; arrêt du TF 1P.513/2004 du 14 juillet 2005 consid. 2.1). Tous ces exemples interviennent lors de rapports juridiques durables. Il n'est en revanche clairement pas possible de requérir un réexamen pour faits ou droit nouveaux lorsqu'une instance de recours s'est prononcée matériellement sur l'affaire, si l'état de fait qui fait l'objet du jugement est circonscrit dans le temps et pleinement révolu, le sort juridique en étant alors définitivement tranché par l'autorité de recours (cf. arrêts du TF 2C\_400/2010 du 10 septembre 2010 consid. 3.2.1 in fine et 1P.563/2002 du 18 décembre 2002 consid. 3.1).

## **E. 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 le 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 1er juillet 2015 (périodes fiscales 2006 à 2009).

### **E. 6.1.1**

Pour ce qui est de la période fiscale 2005, et comme mentionné précédemment, la cause est actuellement pendante devant le Tribunal administratif fédéral suite à son renvoi par le Tribunal fédéral. Or, on l'a vu (cf. consid. 1.3 ci-avant), 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 (cf. consid. 1.4 ci-avant). 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 (cf. consid. 2

ci-avant). 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.

### **E. 6.1.2**

Toutefois, deux arguments pourraient mettre en cause cette conclusion.

#### **E. 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 et A-5654/2011 du 7 novembre 2012 consid. 1.2 ; Moser/Beusch/ Kneubühler, op. cit., 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 : Seiler et al. [édit.], Bundesgerichtsgesetz, 2e éd., 2015, n° 2 s. et 6 ad art. 125 LTF ; Elisabeth Escher, in : Geiser et al. [édit.], Prozessieren vor Bundes-gericht, 4e 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, traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2013 I p. 438, consid. 6.4 ; Oberholzer, op. cit., n° 8 ad art. 125 LTF ; Pierre Ferrari, in : Corboz et al. [édit.], Commentaire de la LTF, 2e éd., 2014, n° 3 ad art. 125 LTF ; Dominik Vock, in : Spühler et al. [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2e éd., 2013, n° 2 ad art. 125 LTF). 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 LTF ; Escher, op. cit., n. marg. 8.8 ; Ferrari, op. cit., n° 5 ad art. 125 LTF ; Vock, op. cit., n° 3 ad art. 125 LTF). 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. 5.43 ; 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 ci-avant) 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 CRC du 7 août 1997 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 62.47 [traduit in : RDAF1998 II 39] consid. 2a/cc), 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 par analogie ; cf. également consid. 2 ci-avant). 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.

#### **E. 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 fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire [OJ, RO 60 269]). 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, Bundes-verwaltungsrechtspflege, 2e 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 et 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 et 104 IV 276 consid. 3d ; cf. aussi arrêt 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 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 et 111 II 94 consid. 2 ; arrêt du TF 2C\_184/2007 du 4 septembre 2007 ; Nicolas von Werdt in :

Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer [édit.], Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, 2e éd., 2015, 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.

### **E. 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 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 (cf. let. C.c ci-avant). 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 (cf. consid. 5.1 ci-avant), 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 le rejetant, alors qu'elle aurait le 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 (cf. consid. 4.2 ci-avant), 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 1er 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, déjà cité sous consid. 4.2).

### **E. 6.3**

En conclusion, il s'avère que pour les périodes fiscale 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. Quoi qu'il en soit, le présent recours doit donc être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

### **E. 7**

En résumé, la demande de révision et de réexamen qualifié en tant que concernant la période fiscale 2005 aurait dû être considérée comme irrecevable (supra consid.6.2). Il en va de même de la demande de révision concernant les périodes fiscales subséquentes (supra consid. 6.3), alors que la demande de réexamen qualifié a été rejetée par l'autorité inférieure à juste titre. Quoi qu'il en soit cependant, le recours s'avère ainsi mal fondé. Il s'avère ainsi

que la décision attaquée doit être confirmée quant à son résultat, mais avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs). Dans la mesure où celle-ci découle directement des dispositions et principes applicables en matière de révision, sur l'application desquels les recourants devaient en l'occurrence manifestement compter, il n'était en outre pas nécessaire de les inviter à s'exprimer spécifiquement à cet égard (cf. consid. 1.3 ci-avant).

#### **E. 8**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 32'500.--, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par les recourants, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à ces derniers (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.