



---

Cour I  
A-5881/2023

## Arrêt du 5 août 2024

---

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),  
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Yacine Rezki,  
Kanani/Rezki Avocats,  
recourante,

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, notification d'une décision ;  
décision du 21 décembre 2018.

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

**A.a** A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante ou la Société), actuellement active dans la gestion et l'administration de participations, est inscrite au registre du commerce depuis le \*\*\* 1989. Le 3 juillet 2014, à la suite d'une opération de fusion par absorption d'une société anonyme de droit suisse, la recourante a, à l'invitation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), déclaré à cette dernière un excédent de liquidation de 19'952'681 francs et a demandé à être autorisée à exécuter son obligation en matière d'impôt anticipé par une déclaration de la prestation imposable. Par décision du 17 décembre 2015 notifiée à la recourante, l'AFC a rejeté la demande de procédure de déclaration du 3 juillet 2014 et réclame le paiement d'un montant d'impôt anticipé de 6'983'438.35 francs, plus intérêt moratoire.

**A.b** Le 29 janvier 2016, la recourante – agissant par le biais de M. X.\_\_\_\_\_, au bénéfice d'une procuration écrite signée le 28 janvier 2016 de la main de M. Y.\_\_\_\_\_, administrateur de la Société avec signature individuelle, et transmise à l'AFC par courrier du 1<sup>er</sup> février 2016 – a formé réclamation contre la décision de l'AFC du 17 décembre 2015. Par décision sur réclamation du 21 décembre 2018, notifiée le 27 du même mois à M. X.\_\_\_\_\_, l'AFC a rejeté la réclamation du 29 janvier 2016, de même que la demande de procédure de déclaration du 3 juillet 2014, et a à nouveau requis de la recourante le paiement d'un montant de 6'983'438.35 francs à titre d'impôt anticipé, intérêt moratoire en sus.

**A.c** M. X.\_\_\_\_\_, agissant au nom de la recourante, a déféré la décision de l'AFC du 21 décembre 2018 au Tribunal administratif fédéral par recours du 1<sup>er</sup> février 2019, concluant principalement à son annulation et à ce qu'il soit dit que la procédure de déclaration est applicable. Par arrêt A-633/2019 du 21 décembre 2021, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours du 1<sup>er</sup> février 2019. Cet arrêt a été attaqué devant le Tribunal fédéral par recours du 25 février 2022, signé par M. X.\_\_\_\_\_ déclarant agir pour la recourante. Par arrêt 9C\_687/2022 du 22 juin 2023, le Tribunal fédéral a rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, le recours du 25 février 2022.

**B.**

Par courrier du 12 septembre 2023 adressé à la recourante, l'AFC a invité celle-ci à régler la créance d'impôt anticipé due selon la « taxation du 17.12.2015 ». Par courriers électroniques des 18 et 20 septembre 2023, Me Rezki, de l'Étude M.\_\_\_\_\_, a avisé l'AFC être constitué par la

recourante « pour l'ensemble des procédures qui pourraient être ou ont été pendantes par devant votre Administration » et a produit une procuration écrite, établie en sa faveur et celle de tous les avocats inscrits sous l'une des adresses de M. \_\_\_\_\_, signée le 15 septembre 2023 de la main de M. Z. \_\_\_\_\_, administrateur de la recourante avec signature individuelle (ci-après : M. Z. \_\_\_\_\_). Me Rezki a en outre avisé l'AFC que les pouvoirs de représentation des mandataires précédents étaient révoqués avec effet immédiat. Se référant au courrier de l'AFC du 12 septembre 2023, Me Rezki a par ailleurs requis l'accès complet aux dossiers fiscaux concernés. Par courrier du 22 septembre 2023, l'AFC a communiqué à Me Rezki le dossier complet des pièces en lien avec la créance d'impôt anticipé en cause.

### **C.**

**C.a** Par mémoire du 26 octobre 2023, intitulé « Recours de A. \_\_\_\_\_ (...) contre la décision sur réclamation de [l'AFC] du 21 décembre 2018 » et signé de la main de Me Rezki et Me Bangerter, de l'Étude M. \_\_\_\_\_, la recourante, se prévalant d'une notification irrégulière de la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 et, par conséquent, de la prescription de la créance fiscale en cause, a pris les conclusions suivantes :

#### **A la forme**

Déclarer recevable le présent recours.

#### **Au fond**

##### **Principalement**

Réformer la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2018, en ce sens que l'impôt anticipé de CHF 6'983'438.35 et les intérêts moratoires de 5 % l'an à partir du 16 janvier 2014 sont prescrits.

##### **Subsidiairement**

Annuler la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2018, et cela fait,

Renvoyer la cause à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle rende une décision selon laquelle l'impôt anticipé de CHF 6'983'438.35 et les intérêts moratoires de 5 % l'an à partir du 16 janvier 2014 sont prescrits.

##### **Plus subsidiairement**

Annuler la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2018, et cela fait,

Renvoyer la cause à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle rende une décision dans le sens des considérants.

### **En tout état**

Mettre les frais de la présente procédure à la charge de la Confédération et allouer une indemnité de procédure à la Recourante.

**C.b** Par réponse du 31 janvier 2024, l'autorité inférieure a conclu à l'irrecevabilité du recours du 26 octobre 2023 et, subsidiairement, à son rejet. Par courrier du 3 mai 2024 et réplique du 13 du même mois, la recourante a produit une nouvelle procuration – signée le 2 mai 2024 par M. Z.\_\_\_\_\_, en faveur de Me Rezki, de l'Étude Kanani/Rezki Avocats, avec faculté de substitution –, confirmé sa position concernant la recevabilité de son mémoire du 26 octobre 2023 et la prescription de la créance fiscale et formé une demande subsidiaire de révision de la « décision querellée ». Par ordonnance du 17 mai 2024, adressée ce même jour sous pli recommandé à Me Rezki et retirée le 3 juin 2024 par celui-ci, le Tribunal administratif fédéral a avisé la recourante que, sans nouvelles de sa part d'ici au 17 juin 2024, il serait parti du principe que la procuration du 15 septembre 2023 annexée au mémoire du 26 octobre 2023 avait été révoquée et qu'il n'y avait dès lors plus lieu d'adresser de communications à l'Étude M.\_\_\_\_\_. La recourante n'a pas donné suite à cette communication.

**C.c** Par duplique du 17 juin 2024, l'autorité inférieure, après avoir indiqué considérer que le mémoire du 26 octobre 2023 n'avait pas d'effet suspensif et que la décision attaquée pouvait donc être exécutée, a maintenu ses précédentes conclusions et a au surplus conclu au rejet de la demande de révision. Par observations du 26 juillet 2024, la recourante a fait valoir que le retrait, par l'AFC, de l'effet suspensif du recours du 26 octobre 2023 revenait à vider de sa substance la présente cause et constituait une violation du pouvoir de cognition du Tribunal administratif fédéral ; elle a pour le reste maintenu les conclusions de son recours du 26 octobre 2023, ainsi que sa demande subsidiaire de révision du 13 mai 2024, et a proposé qu'il soit procédé à l'audition de MM. Y.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_ et X.\_\_\_\_\_.

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

**Droit :****1.**

**1.1** La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA).

**1.2** La recourante, destinataire de la décision attaquée, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Muni de conclusions claires et motivées, le mémoire du 26 octobre 2023 répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA).

**1.3**

**1.3.1** Conformément à l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision, étant rappelé que ce délai, s'il peut être restitué aux conditions de l'art. 24 al. 1 PA, ne peut en aucun cas être prolongé (art. 22 al. 1 PA). Si un délai compté par jours doit être communiqué aux parties, il commence à courir le lendemain de la communication (art. 20 al. 1 PA), les écrits devant parvenir à l'autorité compétente ou avoir été remis, à son adresse ou à un bureau de poste suisse, le dernier jour du délai au plus tard (cf. art. 21 al. 1 PA).

**1.3.2** En l'occurrence, il ressort des dossiers (A-633/2019 et A-5881/2023) en mains du Tribunal administratif fédéral, et cela n'est pas contesté, que la décision attaquée a été notifiée le 27 décembre 2018 à M. X. \_\_\_\_\_ (cf. consid. A.b ci-avant). Toutefois, faisant en substance valoir qu'à cette date, la procuration en faveur de ce dernier n'était plus valable, la recourante se prévaut d'une notification irrégulière de la décision en cause, qui aurait été portée à sa connaissance le 26 septembre 2023 au plus tôt (cf. mémoire du 26 octobre 2023, n<sup>os</sup> 30 ss ; réplique du 13 mai 2024, p. 3).

Etant rappelé qu'une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA), ce dont il résulte notamment que la notification n'est considérée avoir lieu qu'au moment où le destinataire a pu prendre connaissance de la décision (cf. ATF 139 IV 228 consid. 1.3 ; arrêt du TF 2C\_309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-481/2021 du 9 août 2021 consid. 4.2.2), il convient dans un premier temps d'examiner si la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 a été régulièrement notifiée à la recourante, par l'intermédiaire de M. X. \_\_\_\_\_ (consid. 2 ci-après). Dans un second temps, il s'agira d'en tirer les conséquences qui s'imposent quant au sort du présent recours

(consid. 3 ci-après) et de la demande subsidiaire de révision (consid. 4 ci-après).

## 2.

**2.1** L'art. 11 al. 1 PA prévoit que, sous réserve des cas dans lesquels elle doit agir personnellement, la partie peut, dans toutes les phases de la procédure, se faire représenter ou se faire assister si l'urgence de l'enquête officielle ne l'exclut pas. Sur le plan matériel, la représentation a pour effet que les actes ou omissions du représentant passent et sont directement imputables ex lege au représenté, comme si celui-ci avait agi ou omis d'agir lui-même (cf. ATF 150 II 26 consid. 3.7.1 et 143 III 157 consid. 1.2.2 ; ATAF 2011/39 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 2.1.4 et A-2102/2021 du 6 octobre 2021 consid. 3.1.1 ; MOSER ET AL., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n° 3.4 ; RES NYFFENEGGER, in : Auer et al. [édit.], *VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2<sup>e</sup> éd. 2019 [ci-après : *VwVG-Kommentar*], art. 11 n° 8). En outre, ce qui est connu du représentant est réputé comme étant également connu du représenté (cf. ATF 150 II 26 consid. 3.7.1 ; arrêt du TAF C-5734/2017 du 19 septembre 2019 consid. 6.2).

En vertu de l'art. 11 al. 2 PA, l'autorité peut exiger du mandataire qu'il justifie de ses pouvoirs par une procuration écrite. Celle-ci est décisive concernant la détermination de l'étendue des pouvoirs envers l'autorité, conformément à ce que prévoit l'art. 33 al. 3 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), dont les dispositions sur la représentation sont applicables, à titre complémentaire, en procédure administrative fédérale (cf. ATF 150 II 26 consid. 3.7.1 ; arrêt du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 2.1.1 ; NYFFENEGGER, *VwVG-Kommentar*, art. 11 n° 8). Le pouvoir de représentation peut être accordé en lien avec les affaires fiscales du représenté de façon générale et sans limitation dans le temps, mais peut également être limité à une période fiscale, à une procédure ou à un impôt déterminé (cf. arrêt du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 2.1.4 ; ZWEIFEL ET AL., *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern*, 2<sup>e</sup> éd. 2018, § 7 n° 7).

Conformément en outre à l'art. 11 al. 3 PA, tant que la partie ne révoque pas la procuration, l'autorité adresse ses communications au mandataire. Cela vaut même si le rapport de représentation a pris fin ; en particulier, les notifications faites au mandataire sont valables tant que la révocation des pouvoirs de ce dernier n'a pas été annoncée à l'autorité (cf. arrêt du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 2.1.2 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.4a).

En d'autres termes, conformément à ce que prévoit le droit privé fédéral (cf. art. 34 al. 3 CO), lorsque la partie a porté à la connaissance de l'autorité les pouvoirs qu'elle a conférés au mandataire, elle ne peut par la suite opposer à l'autorité que lesdits pouvoirs ont été révoqués si elle ne l'en a pas informée. Ce principe a été posé dans l'intérêt de la sécurité du droit, afin d'établir une règle claire quant à la notification déterminante pour le calcul du délai de recours (cf. arrêts du TF 9C\_266/2020 du 24 novembre 2020 consid. 2.2 et 2C\_869/2013 du 19 février 2014 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-2102/2021 du 6 octobre 2021 consid. 3.1.1 ; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3<sup>e</sup> éd. 2023 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], art. 11 n° 29).

**2.2** En l'espèce, le Tribunal constate, sur la base du dossier de la cause, que par procuration établie le 28 janvier 2016, c'est-à-dire la veille du dépôt de la réclamation contre la décision du 17 décembre 2015, et signée au nom de la recourante par M. Y.\_\_\_\_\_, pouvoir a été conféré à M. X.\_\_\_\_\_ de représenter la recourante et d'agir au nom de celle-ci dans le cadre de la procédure en matière d'impôt anticipé, avec référence à la décision susmentionnée, et, plus généralement, de domicilier les affaires fiscales de la recourante auprès du cabinet X.\_\_\_\_\_ Conseils SA (cf. pièce AFC n° 23).

Dès lors en outre que M. Y.\_\_\_\_\_ était alors autorisé à engager la Société par sa signature individuelle (cf. extrait du registre du commerce cantonal du 26 octobre 2023 [pièce recourante n° 6]), il y a lieu de constater que la recourante a valablement donné procuration à M. X.\_\_\_\_\_ afin de la représenter dans la procédure fiscale en cause, dans le cadre de laquelle la décision attaquée a été prononcée et qui a abouti à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_687/2022 du 22 juin 2023. La recourante le reconnaît du reste, en ce qu'elle déclare expressément que « le conseiller susmentionné avait été valablement constitué » (cf. mémoire du 26 octobre 2023, n° 43 p. 6), et ne conteste pas la validité de la réclamation formée par celui-ci au nom de la recourante le 29 janvier 2016.

Il appert également – et il n'est pas non plus contesté – que les pouvoirs conférés à M. X.\_\_\_\_\_ ont bien été portés à la connaissance de l'autorité inférieure par courrier du 1<sup>er</sup> février 2016, adressé par M. X.\_\_\_\_\_ au nom de la recourante, auquel une copie de la procuration du 28 janvier 2016 était annexée (cf. pièce AFC n° 23). Aucune pièce au dossier ne laisse en outre à penser que par la suite et préalablement à la notification de la décision attaquée du 21 décembre 2018, la recourante ait

directement et formellement annoncé la révocation de la procuration en question à l'autorité inférieure. La recourante – à qui il revient de le prouver (cf. arrêt du TAF A-1410/2006 du 17 mars 2008 consid. 5.2) – ne l'allègue du reste pas. Il s'ensuit que l'autorité inférieure était non seulement fondée, mais également tenue d'adresser ses communications et, en particulier, de notifier ladite décision à M. X.\_\_\_\_\_ et ce, indépendamment du point de savoir si la recourante avait retiré à ce dernier, dans le cadre de leurs rapports internes, le pouvoir de la représenter (cf. consid. 2.1 ci-avant).

**2.3** La recourante fait toutefois valoir que les pouvoirs d'administrateur de M. Y.\_\_\_\_\_ ont été révoqués le 21 février 2017, avec inscription au registre du commerce, de sorte que, dès cette date, la procuration transmise à l'AFC le 1<sup>er</sup> février 2016 n'était plus valable et M. X.\_\_\_\_\_ ne disposait plus du pouvoir de la représenter. Aussi et en consultant simplement le registre du commerce qui lui est opposable, conformément au principe de publicité dudit registre, l'autorité inférieure aurait pu et dû vérifier la validité de la procuration signée par M. Y.\_\_\_\_\_ préalablement à la notification de la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 et demander à M. X.\_\_\_\_\_ de justifier de ses pouvoirs de représentation, à défaut de quoi ladite autorité devait partir du principe que celui-ci agissait sans pouvoirs (cf. réplique du 13 mai 2024, p. 3 ; observations du 26 juillet 2024, ch. 2.2 p. 3).

Ce raisonnement ne saurait être suivi. En effet, en ce qu'elle considère que la procuration en faveur de M. X.\_\_\_\_\_ n'était plus valable à compter de la révocation des pouvoirs d'administrateur de M. Y.\_\_\_\_\_ en date du 21 février 2017, la recourante semble ignorer que, conformément à ce qui vaut de manière générale en matière de représentation, les actes juridiques qu'un administrateur dûment autorisé à engager la société par sa signature individuelle accomplit, au nom de celle-ci, dans le cadre de ses fonctions, passent directement à la société (cf. art. 718 al. 1 et 2, art. 718a et art. 719 CO, en relation avec l'art. 32 al. 1 CO) et demeurent valables à la suite de la révocation du mandat et/ou des pouvoirs de l'administrateur. Dès son établissement, la procuration signée le 28 janvier 2016 de la main de M. Y.\_\_\_\_\_ engageait ainsi la recourante, de sorte que c'est bien cette dernière, et non M. Y.\_\_\_\_\_, qui était personnellement et directement liée à M. X.\_\_\_\_\_ par dite procuration. Dès cet instant, outre M. X.\_\_\_\_\_, seule la recourante était habilitée à mettre fin au rapport de représentation auquel elle-même – et non M. Y.\_\_\_\_\_ – était partie, en révoquant les pouvoirs qu'elle avait accordés à M. X.\_\_\_\_\_ par la procuration du 28 janvier 2016. Aussi, la révocation des pouvoirs d'administrateur de M. Y.\_\_\_\_\_ n'a eu aucun

effet sur la validité de cette procuration. Manifestement mal fondé, l'argument de la recourante doit ainsi être écarté.

Il s'ensuit que, nonobstant l'effet de publicité de l'inscription au registre du commerce de la révocation des pouvoirs de M. Y. \_\_\_\_\_ (cf. art. 936b CO), l'autorité inférieure ne pouvait rien en inférer s'agissant des pouvoirs que la recourante avait conférés à M. X. \_\_\_\_\_ par la procuration du 28 janvier 2016. Tant que la recourante ne lui avait pas communiqué la révocation de cette procuration, qui avait été portée à sa connaissance par courrier du 1<sup>er</sup> février 2016, l'autorité inférieure demeurait donc tenue d'adresser ses communications à M. X. \_\_\_\_\_. Faute d'une telle communication avant la notification de la décision attaquée à l'adresse de ce dernier, dite décision doit être considérée comme ayant été valablement notifiée à la recourante en date du 27 décembre 2018 (cf. consid. 2.1 et A.b ci-avant).

**2.4** La recourante objecte en outre que, suite à la révocation des pouvoirs de M. Y. \_\_\_\_\_, M. X. \_\_\_\_\_ aurait poursuivi de communiquer uniquement avec ce dernier, lequel aurait pour sa part continué de représenter la recourante, sans en informer M. Z. \_\_\_\_\_, de sorte que, ni celui-ci, ni la Société, ne pouvaient de bonne foi avoir connaissance de la procédure d'impôt anticipé en cause, ni s'attendre raisonnablement à être notifiés d'une décision ; la recourante considère qu'elle était donc dans l'erreur au sens de l'art. 23 CO et ne pouvait donc être valablement représentée par M. X. \_\_\_\_\_ (cf. mémoire du 26 octobre 2023, n<sup>os</sup> 20 et 39 ss ; observations du 26 juillet 2024, ch. 2.3 p. 3 s.).

A ce propos, on rappellera d'abord que, dès lors que les pouvoirs de représentation ont été valablement conférés à M. X. \_\_\_\_\_ par M. Y. \_\_\_\_\_ agissant au nom de la Société (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant), il n'apparaît nullement que cette dernière se trouvait dans une erreur essentielle au moment de l'établissement de la procuration et de la conclusion du mandat y relatif, de sorte que l'art. 23 CO ne saurait trouver à s'appliquer. Dans ces conditions, il y a en outre lieu de considérer que lesdits pouvoirs étaient réputés connus de cette dernière, conformément à la jurisprudence claire du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 2.1 ci-avant). Le fait que la Société ait par la suite changé d'administrateur, respectivement d'actionnariat, ne saurait rien y changer. En outre, attendu que M. X. \_\_\_\_\_ est intervenu en qualité de représentant de la Société et pouvait à cet effet justifier envers l'autorité inférieure d'une procuration écrite valablement octroyée par la recourante (cf. consid. 2.2 ci-avant), les actes et omissions de celui-ci sont imputables

à cette dernière (cf. consid. 2.1 ci-avant). La décision sur réclamation du 21 décembre 2018 ayant été valablement notifiée à la recourante le 27 décembre 2018 par l'intermédiaire de M. X. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant), lequel a pu en prendre connaissance, dite décision est ainsi considérée comme étant dès cette date connue de la recourante, celle-ci étant en effet réputée en avoir également pris connaissance, ce indépendamment d'une communication à ce sujet de la part de M. X. \_\_\_\_\_ ou de M. Y. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 2.1 ci-avant).

On observera ensuite que, à l'invitation de l'AFC, la recourante a elle-même initié la procédure d'impôt anticipé en cause par sa demande de procédure de déclaration du 3 juillet 2014 et qu'elle ne conteste, ni que la décision du 17 décembre 2015 lui a été valablement notifiée, ni la validité de la réclamation formée en son nom le 29 janvier 2016 contre cette décision par un représentant dûment autorisé (cf. consid. A.a, A.b et 2.2 ci-avant). Aussi, sans remettre en cause la bonne foi de M. Z. \_\_\_\_\_ et de la recourante, il apparaît dans ces conditions difficilement soutenable et pour le moins contradictoire de prétendre que cette dernière n'avait pas connaissance de la procédure en question et ne pouvait pas raisonnablement s'attendre à être notifiée d'une décision, à tout le moins en faisant preuve de la diligence requise. Par ailleurs, vu notamment le montant élevé de la créance fiscale en litige, à savoir 6'983'438.35 francs, lequel devait nécessairement figurer dans les comptes de la Société conformément au principe de la prudence applicable en la matière (cf. art. 960 al. 2 CO), la recourante pouvait et aurait dû en avoir connaissance, également en l'absence de toute communication à ce sujet de la part de M. Y. \_\_\_\_\_ au nouvel administrateur de la Société – étant précisé qu'il s'agit là d'une question intéressant l'organisation interne de cette dernière exclusivement. Aussi, la recourante ne saurait en tout état de cause être admise à se prévaloir de sa prétendue ignorance de la créance et de la procédure d'impôt anticipé en cause.

C'est au surplus le lieu d'observer que la question de la violation éventuelle, par M. Y. \_\_\_\_\_ et M. X. \_\_\_\_\_, de leurs obligations respectives envers la recourante, de même que celle de la réparation de l'hypothétique dommage en ayant le cas échéant résulté pour cette dernière, voire d'une éventuelle responsabilité délictuelle des susnommés envers la recourante, relèvent du droit privé et échappent à la compétence du Tribunal de céans.

Le recours du 26 octobre 2023 est ainsi mal fondé sur ce point également.

### 3.

**3.1** Il suit de ce qui précède que la décision entreprise du 21 décembre 2018 a été valablement notifiée le 27 du même mois à la recourante. Aucun élément ni aucune pièce du dossier ne vient en outre attester le fait que la recourante aurait par la suite communiqué à M. X. \_\_\_\_\_ la révocation du pouvoir qu'elle lui avait conféré de domicilier ses affaires fiscales auprès de la société X. \_\_\_\_\_ Conseils SA et de la représenter dans la procédure d'impôt anticipé ayant abouti à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_687/2022 du 22 juin 2023. On rappellera à ce sujet qu'en vertu de l'art. 37 al. 1 CO, applicable à titre complémentaire (cf. consid. 2.1 ci-avant), aussi longtemps que M. X. \_\_\_\_\_ n'avait pas connaissance de l'extinction de ses pouvoirs, les actes qu'il a accomplis au nom de la recourante demeurent imputables à cette dernière, comme si les pouvoirs existaient encore.

Il ressort en outre du dossier que, dans les procédures de recours devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral, M. X. \_\_\_\_\_ a continué à agir au nom de la recourante. Ces procédures ont abouti à l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 juin 2023, qui a acquis force de chose jugée (cf. art. 61 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Seule une procédure de révision de cet arrêt devant le Tribunal fédéral pourrait permettre de remettre en cause sa force de chose jugée. Dans le cadre de la présente procédure de recours, la recourante ne saurait donc se soustraire à l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 juin 2023, qui rejette, dans la mesure de sa recevabilité, le recours du 25 février 2022 et, par là-même, confirme entièrement la décision sur réclamation du 21 décembre 2018, qui est ainsi entrée en force (cf. consid. 4.3 ci-après). La force de chose jugée de l'arrêt du Tribunal fédéral s'oppose donc au présent recours contre la décision sur réclamation du 21 décembre 2018, qui doit dès lors être déclaré irrecevable.

**3.2** Par surabondance, on relèvera que, même si, à l'instar de la recourante, l'on devait faire abstraction des arrêts du Tribunal administratif fédéral (A-633/2019) et du Tribunal fédéral (9C\_687/2022), le sort à donner au présent recours ne serait pas différent. Dans ce cas, en effet, ledit recours, déposé le 26 octobre 2023 contre la décision de l'autorité inférieure valablement notifiée à la recourante le 27 décembre 2018 (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant), devrait quoi qu'il en soit être déclaré tardif (cf. consid. 1.3.1 ci-avant). L'on relèvera par ailleurs – bien que la recourante ne prenne aucune conclusion en restitution du délai de recours contre ladite décision, ni n'invoque aucun argument en ce sens – que, compte tenu, d'une part, qu'elle n'a pas communiqué à l'autorité inférieure la

révocation des pouvoirs qu'elle avait portés à la connaissance de cette dernière, et, d'autre part, qu'elle n'a pas fait preuve de la diligence que l'on pouvait attendre d'elle dans le suivi de la procédure d'impôt anticipé en cause (cf. consid. 2.4 ci-avant), on ne saurait considérer que la recourante ait été empêchée d'agir sans sa faute au sens de l'art. 24 al. 1 PA (cf. consid. 1.3.1 ci-avant ; concernant les conditions restrictives posées par la jurisprudence en matière de restitution de délai, voir entre autres arrêt du TAF A-3812/2021 du 14 janvier 2022 consid. 5.2 et réf. cit.).

**3.3** Il suit des considérations qui précèdent que le recours du 26 octobre 2023 doit en tout état de cause être déclaré irrecevable. Par ailleurs, la question de savoir si l'effet suspensif (cf. art. 55 al. 1 PA) doit être reconnu audit recours (cf. consid. C.c ci-avant) peut dans ces conditions demeurer ouverte.

#### **4.**

**4.1** Dans la demande subsidiaire de révision qu'elle a formée dans son mémoire de réplique du 13 mai 2024 (p. 3 [in fine] et 4), ainsi que dans ses observations du 26 juillet 2024 (ch. 3 p. 4), la recourante soutient que dans la mesure où, dès le 21 février 2017, elle n'a pas été informée de la suite de la procédure d'impôt anticipé, le fait que M. Y. \_\_\_\_\_, dont les pouvoirs d'administrateur avaient été révoqués, ait continué à superviser le mandat de M. X. \_\_\_\_\_, de même que la décision attaquée et tous les actes de procédure y relatifs à compter du 21 février 2017, constituent des faits nouveaux au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, justifiant la révision de la décision querellée.

**4.2** Cette demande subsidiaire de révision vise « la décision querellée », c'est-à-dire la décision sur réclamation de l'AFC du 21 décembre 2018. Dès lors qu'une telle demande doit être adressée à l'autorité qui a statué (cf. art. 66 et 67 al. 1 PA, applicables en vertu du renvoi de l'art. 59 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21] ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.3), à savoir, en l'occurrence, à l'AFC, il sied de constater que le Tribunal administratif fédéral n'est pas compétent pour en traiter et devrait en principe la transmettre à l'autorité inférieure en application de l'art. 8 PA. Cela étant, attendu que l'autorité inférieure s'est prononcée à ce sujet de façon claire dans son mémoire de duplique du 17 juin 2024, concluant au rejet de ladite demande de révision, et que la recourante a eu la possibilité de s'exprimer à ce propos, le Tribunal administratif fédéral considère qu'il se justifie, par économie de procédure, de trancher également ce point dans le cadre du présent arrêt

(cf. à ce propos THOMAS FLÜCKIGER, Praxiskommentar VwVG, art. 8 n° 15 [2<sup>e</sup> par.]).

**4.3** On observera d'abord à ce propos que dans la mesure où le Tribunal administratif fédéral, puis le Tribunal fédéral, se sont matériellement prononcés sur le fond du litige (cf. consid. A.c et 3.1 ci-avant), il ne saurait être entré en matière sur la demande de révision de la décision de l'AFC du 21 décembre 2018. La révision de la décision de première instance n'est en effet possible que pour autant qu'elle soit entrée en force, soit parce qu'elle n'a pas fait l'objet d'un recours, soit parce qu'un recours contre celle-ci a été déclaré irrecevable. Dès le moment où l'autorité de recours s'est matériellement prononcée sur le fond de la cause, la force de chose jugée de son arrêt s'oppose à la révision de la décision de première instance et seule reste envisageable, en définitive, la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause (cf. arrêts du TAF A-1720/2024 du 27 mai 2024 consid. 2.1.3 et A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 5.1 [non publié aux ATF 2019 I/7] et 6.2 [publié aux ATAF 2019 I/7] ; HEIMGARTNER/WIPRÄCHTIGER, Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, 3<sup>e</sup> éd. 2018, art. 61 n° 31 ; YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral – Commentaire, 2008, art. 61 nos 1657 ss et 1694 ; cf. ég. JEAN-MAURICE FRÉSARD, in : Corboz et al. [édit.], Commentaire de la LTF, 3<sup>e</sup> éd. 2022, art. 61 n° 22), à savoir, en l'occurrence, l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 juin 2023 (9C\_687/2022 ; cf. consid. A.c ci-avant).

La demande subsidiaire de révision de la décision de l'autorité inférieure du 21 décembre 2018 est ainsi irrecevable.

**4.4** Par surabondance, on relèvera que, même si, à l'instar de la recourante, l'on devait faire abstraction des arrêts du Tribunal administratif fédéral (A-633/2019) et du Tribunal fédéral (9C\_687/2022), le sort à donner à la présente demande subsidiaire de révision de la décision de l'AFC du 21 décembre 2018 ne serait pas différent.

**4.4.1** Certes, la voie de la révision de la décision sur réclamation du 21 décembre 2018 aurait alors été ouverte. Cela étant, l'on observera que la décision attaquée ayant été valablement notifiée le 27 décembre 2018 à la recourante (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant), elle était dès cette date réputée connue de cette dernière (cf. consid. 2.4 ci-avant) et que cela vaut a fortiori s'agissant des courriers qui lui ont été valablement adressés antérieurement par l'intermédiaire de M. X.\_\_\_\_\_. Partant, ni lesdits courriers, ni la décision du 21 décembre 2018 ne sauraient être qualifiés de faits nouveaux au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA. S'agissant par ailleurs

des actes de procédure postérieurs au prononcé de la décision du 21 décembre 2018, ils ne constituent pas non plus des faits nouveaux au sens de cette disposition, étant rappelé que seuls entrent dans ce cadre les faits qui s'étaient déjà produits au moment de la décision initiale de l'affaire, mais dont la connaissance est intervenue plus tard, par opposition aux faits qui sont survenus subséquemment (cf. arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 5.2 et réf. cit. ; KARIN SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n° 25 ; AUGUST MÄCHLER, in : Auer et al. [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd. 2019 [ci-après : Kommentar VwVG], art. 66 n° 18).

Concernant enfin le (prétendu) fait que M. Y. \_\_\_\_\_, dans le cadre des rapports de droit privé qui le liaient à la Société et en violation de ses obligations envers cette dernière, n'ait pas communiqué l'existence de la procédure d'impôt anticipé en cause suite au retrait de ses pouvoirs d'administrateur, la recourante ne saurait quoi qu'il en soit s'en prévaloir pour arguer de son ignorance de la procédure d'impôt anticipé en cause (cf. consid. 2.4 ci-avant). En outre, cela ne change rien au fait que, sous l'angle de l'art. 11 al. 3 PA, qui doit garantir la sécurité du droit (cf. consid. 2.1 ci-avant), la décision en cause du 21 décembre 2018 a été valablement notifiée à la recourante et qu'elle était en outre réputée connue de celle-ci (cf. consid. 2.2 à 2.4 ci-avant). Aussi et même s'il était établi, le fait soulevé par la recourante, qui relève des relations de droit privé entre la Société et son ancien administrateur et est, le cas échéant, de la compétence des juridictions civiles compétentes, ainsi qu'il a été exposé ci-dessus (cf. consid. 2.4 ci-avant), ne saurait justifier la révision de la décision querellée sur la base de l'art. 66 al. 2 let. a PA.

Il s'ensuit que, même dans l'hypothèse ici envisagée, où il s'agirait de faire abstraction des arrêts du Tribunal administratif fédéral (A-633/2019) et du Tribunal fédéral (9C\_687/2022), la demande de la recourante apparaîtrait pour le moins mal fondée, comme l'autorité inférieure le fait remarquer dans son mémoire de duplique du 17 juin 2024.

**4.4.2** Mais il y a plus. Il apparaît que, même s'il y avait lieu de faire abstraction des arrêts du Tribunal administratif fédéral (A-633/2019) et du Tribunal fédéral (9C\_687/2022), la demande subsidiaire de révision devrait être déclarée irrecevable.

En effet, conformément à la règle de la subsidiarité de la révision par rapport au recours (art. 66 al. 3 PA), la recourante ne peut se prévaloir des motifs mentionnés à l'art. 66 al. 2 let. a à c PA, que pour autant qu'elle ne

les connaissait pas, ou qu'elle ne pouvait ou n'avait pas de raison de s'en prévaloir à l'époque. Cela implique qu'elle doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on peut exiger d'elle (cf. ATF 138 II 386 consid. 5.1 et réf. cit. ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 et 2013/37 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-5094/2023 du 21 novembre 2023 p. 2, A-1299/2023 du 9 août 2023 p. 8 et A-3812/2021 du 14 janvier 2022 consid. 6.3 ; SCHERRER REBER, Praxis-kommentar VwVG, art. 66 n<sup>os</sup> 25 ss ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n<sup>os</sup> 18 et 27 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 397 s. ; TANQUEREL, op. cit., n<sup>o</sup> 1291).

Selon la doctrine et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, il s'agit d'une condition de recevabilité de la demande de révision (cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 6 et 7 et réf. cit., concernant la révision des arrêts du TAF, dont le raisonnement est applicable par analogie à la procédure de révision selon les art. 66 ss PA ; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n<sup>os</sup> 44 s. ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n<sup>o</sup> 33 ; TANQUEREL, op. cit., n<sup>o</sup> 1292). En d'autres termes, il résulte du caractère extraordinaire et donc subsidiaire de ce moyen de droit, qui constitue une exception à l'autorité matérielle de la chose jugée, qu'il n'y a en principe pas lieu d'entrer en matière sur une telle demande, lorsque le motif invoqué pouvait être soulevé au cours de la procédure ordinaire (antérieure) devant l'autorité administrative ou dans un recours au Tribunal administratif fédéral (cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 8 ; arrêts du TAF A-1720/2023 du 27 mai 2024 consid. 2.1.1 et A-5094/2023 du 21 novembre 2023 p. 4 ; exception : cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 9.1).

Aussi, en l'occurrence, attendu que la recourante n'a pas fait preuve de la diligence requise dans le suivi de la procédure d'impôt anticipé en cause (cf. consid. 2.4 ci-avant), elle ne saurait de toute façon être admise à se prévaloir des actes accomplis dans ce cadre pour obtenir la révision de la décision attaquée. Il s'ensuit que, dans le cas de figure envisagé ici, la demande de révision devrait être déclarée irrecevable pour cette raison déjà.

**4.4.3** Au demeurant, on rappellera que selon l'art. 67 al. 1 PA, la demande de révision doit être adressée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision. Or, le Tribunal retient que celle-ci est en l'occurrence intervenue au plus tard le 26 septembre 2023, lorsque la recourante a pu selon ses dires prendre connaissance de la décision attaquée. La demande de révision formée le 13 mai 2024, soit près de 8 mois plus tard, serait ainsi de toute façon tardive. On observera encore ici que les conclusions étant scellées aux termes du mémoire de recours et les écritures

subséquentes ne pouvant servir aux fins de présenter de nouvelles conclusions selon la loi et une jurisprudence bien établie (cf. art. 52 al. 1 1<sup>re</sup> phrase PA ; ATAF 2011/54 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-1145/2021 du 5 juillet 2022 consid. 5.2.3), le mémoire de recours du 26 octobre 2023, qui ne contient aucune conclusion en révision de la décision attaquée, ne saurait être interprété comme une demande en ce sens. Partant, dans l'hypothèse ici considérée où il s'agirait de faire abstraction des arrêts du Tribunal administratif fédéral (A-633/2019) et du Tribunal fédéral (9C\_687/2022), la demande de révision de la recourante du 13 mai 2024 serait irrecevable également en raison de son caractère tardif.

**4.5** Sur le vu de ce qui précède (cf. consid. 4.3 à 4.4.3 ci-avant), il y a lieu de constater qu'en tout état de cause, la demande de la recourante du 13 mai 2024, tendant à la révision de la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 21 décembre 2018, doit être déclarée irrecevable.

## **5.**

Dès lors que la recourante ne saurait se prévaloir de son ignorance de la procédure d'impôt anticipé en cause (cf. consid. 2.4 ci-avant), les auditions auxquelles elle propose de procéder (cf. consid. C.c ci-avant) et devant permettre de confirmer les omissions de M. Y. \_\_\_\_\_ et qu'elle n'avait pas connaissance de l'existence de ladite procédure (cf. observations du 26 juillet 2024, ch. 4 p. 5) ne seraient, quoi qu'il puisse en ressortir, de toute façon pas propres à influencer l'issue du litige. Aussi, appréciant de manière anticipée le moyen de preuve offert (cf. à ce propos ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêts du TAF A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 2.4 et A-4757/2020 du 17 janvier 2023 consid. 2.5 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA a contrario), le Tribunal administratif fédéral renonce à son administration.

## **6.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à déclarer irrecevables le recours du 26 octobre 2023 et la demande de révision du 13 mai 2024. Les frais de procédure, par 32'500 francs, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité

à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario) ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

**1.**

Le recours du 26 octobre 2023 est irrecevable.

**2.**

La demande de révision du 13 mai 2024 est irrecevable.

**3.**

Les frais de procédure de 32'500 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens

**5.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire ; annexe : courrier de la recourante du 26 juillet 2024)