

**2019 I/8**

Extrait de l'arrêt de la Cour I  
dans la cause A. contre Administration fédérale des contributions  
A-837/2019 du 10 juillet 2019

**Procédure. Refus de l'autorité inférieure d'entrer en matière sur une demande de réexamen de l'une de ses décisions alors que la procédure de recours au Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral l'ayant partiellement confirmé est encore pendante.**

Art. 54, art. 66 PA. Art. 45 LTAF. Art. 123 al. 2 let. a LTF.

1. **Rappel des principes régissant la révocation (consid. 4.1), le réexamen (consid. 4.2) et la révision (consid. 4.3) d'une décision administrative.**
2. **Les moyens de preuve nouveaux servant à établir des faits déjà allégués n'ouvrent pas la procédure de révision d'un arrêt du Tribunal administratif fédéral (confirmation de la jurisprudence; consid. 4.2.4.2, 4.3.2 et 5.2.3).**
3. **En revanche, ils peuvent fonder – s'ils sont significatifs – un cas de réexamen obligatoire par l'autorité inférieure de sa décision, malgré un recours encore pendant devant le Tribunal fédéral dans la procédure concernée (consid. 5.3.1 et 5.3.2).**
4. **Dans cette constellation, pour éviter deux décisions contradictoires, il convient de requérir la suspension de la procédure devant le Tribunal fédéral (consid. 5.3.1).**

**Verfahren. Weigerung der Vorinstanz, auf ein Gesuch um Wiedererwägung ihrer Verfügung einzutreten, während die Beschwerde gegen das ihre Verfügung teilweise bestätigende Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vor Bundesgericht hängig ist.**

Art. 54, Art. 66 VwVG. Art. 45 VGG. Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG.

1. **Zusammenfassung der Grundsätze des Widerrufs (E. 4.1), der Wiedererwägung (E. 4.2) und der Revision (E. 4.3) von Verwaltungsentscheiden.**

2. Neue Beweismittel, die dem Beweis bereits vorgebrachter Tatsachen dienen, können nicht mit der Revision eines Urteils des Bundesverwaltungsgerichts geltend gemacht werden (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 4.2.4.2, 4.3.2 und 5.2.3).
3. Dagegen können sie, sofern sie erheblich sind, einen Anspruch auf Wiedererwägung der Verfügung durch die Vorinstanz begründen, auch wenn im betreffenden Verfahren eine Beschwerde beim Bundesgericht hängig ist (E. 5.3.1 und 5.3.2).
4. In dieser Konstellation erscheint es sachgerecht um Sistierung des bundesgerichtlichen Verfahrens zu ersuchen, um zwei widersprüchliche Entscheide zu vermeiden (E. 5.3.1).

**Procedura. Rifiuto, da parte dell'autorità inferiore, di entrare nel merito di una domanda di riesame di una sua decisione parzialmente confermata dal Tribunale amministrativo federale e oggetto di un ricorso pendente dinanzi al Tribunale federale.**

**Art. 54, art. 66 PA. Art. 45 LTAF. Art. 123 cpv. 2 lett. a LTF.**

1. Ricapitolazione dei principi disciplinanti la revoca (consid. 4.1), il riesame (consid. 4.2) e la revisione (consid. 4.3) di una decisione amministrativa.
2. I nuovi mezzi di prova volti a dimostrare fatti già adottati non consentono di domandare la revisione di una sentenza del Tribunale amministrativo federale (conferma della giurisprudenza; consid. 4.2.4.2, 4.3.2 e 5.2.3).
3. Se sono rilevanti, tali mezzi di prova possono invece fondare un obbligo di riesame della decisione da parte dell'autorità inferiore, anche se è ancora pendente una procedura di ricorso dinanzi al Tribunale federale (consid. 5.3.1 e 5.3.2).
4. In queste circostanze, per evitare l'esistenza di due decisioni contraddittorie, giova richiedere la sospensione della procedura pendente dinanzi al Tribunale federale (consid. 5.3.1).

Par décision du 16 décembre 2016, l'Administration fédérale des contributions (AFC, ci-après: autorité inférieure) a donné une suite favorable à la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée par l'Inde au sujet de A.

Par arrêt du 29 janvier 2018, le Tribunal administratif fédéral a très partiellement admis le recours formé par A. à l'encontre de cette décision et l'a rejeté pour le surplus (cf. arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018).

Par acte du 12 février 2018, A. a interjeté recours en matière de droit public par devant le Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral.

Le 30 août 2018, A. a requis de l'AFC le réexamen de sa décision en se prévalant de faits nouveaux prouvant la violation du droit fédéral par les autorités indiennes. Par courrier du même jour, il a demandé au Tribunal fédéral de bien vouloir suspendre la cause encore pendante de par devant lui pour la durée de la procédure de réexamen, ce que le Tribunal fédéral a refusé.

Par lettre du 17 janvier 2019, l'AFC a constaté que les circonstances ne s'étaient pas notablement modifiées depuis le prononcé de la décision du 16 décembre 2016 et qu'aucun nouveau fait ou moyen de preuve déterminant pour la procédure n'avait été apporté. Elle a estimé n'être dès lors pas tenue d'entrer en matière sur la demande de réexamen.

Par acte du 18 février 2019, A. (ci-après: le recourant) défère la lettre de l'AFC par devant le Tribunal administratif fédéral concluant à son annulation et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC qu'elle entre en matière sur la demande de réexamen.

*Extrait des considérants:*

**4.**

**4.1**

**4.1.1** Pendant le délai de recours, l'autorité peut en principe librement revoir sa décision lorsqu'elle est contraire au droit (cf. ATAF 2007/29 consid. 4.3–4.4); une base légale n'est pas requise (cf. arrêt du TF 1C\_111/2016 du 8 décembre 2016 consid. 6.1; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> éd. 2011, ch. 2.4.3.1 p. 382 s.). Une telle révocation peut d'ailleurs être prononcée d'office, à la seule initiative de l'autorité compétente (THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd. 2018, n<sup>o</sup> 939, p. 331). Lorsqu'il n'existe aucune règle de droit positif sur la possibilité de modifier une décision, il y a lieu de se prononcer sur la base d'une pesée des intérêts, dans laquelle l'intérêt à une application correcte du droit objectif est mis en balance avec l'intérêt à la sécurité juri-

dique, respectivement à la protection de la confiance (cf. ATF 137 I 69 consid. 2.3; 135 V 215 consid. 5.2; 127 II 306 consid. 7a et réf. cit.).

**4.1.2** Dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours (effet dévolutif du recours, cf. art. 54 PA). Toutefois, à teneur de l'art. 58 PA, l'autorité inférieure peut, jusqu'à l'envoi de sa réponse, procéder à un nouvel examen de la décision attaquée (al. 1). La pratique va plus loin et considère que l'autorité inférieure peut revenir sur une décision aussi longtemps que la procédure est pendante devant l'autorité de recours (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-3980/2015 du 13 octobre 2015 consid. 2 et réf. cit.). L'autorité inférieure notifie sans délai une nouvelle décision (décision prise pendente lite) aux parties et en donne connaissance à l'autorité de recours (al. 2). L'autorité de recours continue à traiter le recours, dans la mesure où la nouvelle décision de l'autorité inférieure ne l'a pas rendu sans objet (al. 3 1<sup>ère</sup> phrase); l'art. 57 PA est applicable lorsque la nouvelle décision repose sur un état de fait notablement modifié ou crée une situation juridique sensiblement différente (al. 3 2<sup>ème</sup> phrase).

Dans ce cas où la décision pendente lite ne règle pas toutes les questions à satisfaction du recourant, le Tribunal doit entrer en matière sur le recours sans que ce dernier doive attaquer le nouvel acte administratif. L'objet de la procédure reste la première décision et la nouvelle décision est considérée comme étant attaquée conjointement (cf. arrêt du TF 9C\_809/2012 du 31 janvier 2013 consid. 3.2; cf. ANDREA PFLEIDERER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2<sup>e</sup> éd. 2016, art. 58 n° 46, ci-après: Praxiskommentar VwVG). Une nouvelle décision au sens du titre marginal de l'art. 58 PA implique forcément une modification du dispositif de la décision attaquée. Ladite modification interviendra en principe en faveur du recourant; la possibilité d'une modification de la décision à son détriment est en revanche limitée. En outre, un simple changement de la motivation de la décision par l'autorité émettrice dans le cadre de l'instruction ne suffit pas à remplacer la décision contestée (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>e</sup> éd. 2013, n. marg. 3.45 s.; ATAF 2007/29 consid. 4.3).

## 4.2

**4.2.1** Une fois que la décision est entrée en force (soit qu'elle n'ait pas fait l'objet d'un recours soit qu'un recours contre celle-ci ait été déclaré irrecevable), il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative en vue de la reconsidération d'une décision qu'elle a rendue. Cette requête – non soumise à des exigences de délai ou de forme –

n'est pas expressément prévue par la PA; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1; ATAF 2008/52 consid. 3.2.3 ; arrêt du TAF A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et réf. cit.; TANQUEREL, op. cit., n° 1421 p. 491; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd. 2013, n° 735 p. 258). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dite (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. arrêt de la Commission suisse de recours en matière d'asile [CRA] du 1<sup>er</sup> décembre 1999, in: *Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération* 64.99, consid. 3.g; TANQUEREL, op. cit., n° 1416 p. 489 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.4.4.1 p. 398).

**4.2.2** Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu (le moyen de preuve nouveau et important p. ex.) conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.4.4.1 p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (ATAF 2010/5 consid. 2.1.1).

**4.2.3** Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1; 131 II 329 consid. 3.2; arrêt du TAF A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux

soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on peut exiger de lui. Celle-ci fera en particulier défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2013/37 consid. 2.1).

En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5; 136 II 177 consid. 2.1 s. et réf. cit.). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire. Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. arrêt du TF 2C\_114/2011 du 26 août 2011 consid. 2.2).

#### 4.2.4

**4.2.4.1** Lorsqu'une autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, une décision administrative ne peut en principe plus être réexaminée, seule étant alors ouverte la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause (cf. consid. 4.3). En effet, contrairement aux décisions administratives qui n'acquiescent que la force de chose décidée (« formelle Rechtskraft »), les décisions prises sur recours sont assorties de l'autorité de la chose jugée (« matérielle Rechtskraft » ou « res iudicata »), ce qui signifie qu'elles ne peuvent être remises en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. sur ces notions ATAF 2009/11 consid. 2.1.2). A cela s'ajoute que le recours devant le Tribunal administratif fédéral est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire (cf. art. 61 PA). Par conséquent, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, qu'il admette ou rejette le recours, remplace la décision attaquée (cf. à l'égard des arrêts du TF, ATF 144 I 208 consid. 3.1).

Toutefois, dans la pratique, l'autorité compétente de première instance peut malgré tout, exceptionnellement, procéder au réexamen de sa décision lorsque celle-ci a un effet durable (« Dauersachverhalt ») et qu'une modification notable des circonstances de fait ou de droit est alléguée (cf. KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., n° 742 p. 260 et réf. cit.). Ainsi lorsque le requérant fait valoir une modification notable des circonstances, l'autorité est tenue de traiter la demande de réexamen si ces changements sont exposés (cf. arrêt du TAF A-6381/2009 du 16 mars 2010 consid. 3.4). En revanche, si les motifs invoqués ont trait à des éléments de droit et de fait qui existaient au moment de la décision sur recours, seule une procédure de révision devant l'autorité de dernière instance peut être entreprise (cf. arrêt A-6381/2009 consid. 3.10).

Autrement dit, une demande de réexamen ne peut concerner qu'une décision de première instance. En raison de l'autorité de la chose jugée dont elles sont pourvues, les décisions sur recours ne peuvent pas être réexaminées par les autorités administratives. Toutefois, cela n'empêche pas l'autorité de première instance de prendre une *nouvelle décision* sur une demande de réexamen, même si un jugement est entré en force sur la même question (cf. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>e</sup> éd. 2016, n° 1278).

**4.2.4.2** Selon plusieurs arrêts du Tribunal administratif fédéral qui se fondent tous sur l'ATAF 2013/22, l'autorité administrative est également tenue de se saisir d'une demande de réexamen lorsque celle-ci est fondée sur un moyen de preuve nouveau, postérieur à un arrêt matériel du Tribunal administratif fédéral, lorsque ce moyen – qui serait irrecevable comme motif de révision en application de l'art. 123 al. 2 let. a LTF *in fine* auquel renvoie l'art. 45 LTAF (cf. consid. 4.3.2) – est important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie, en ce sens qu'il serait apte à établir un fait allégué antérieurement, durant la procédure ordinaire, et demeuré non établi (cf. parmi d'autres arrêts du TAF D-6959/2018 du 19 décembre 2018; F-6318/2018 du 15 novembre 2018; E-1311/2018 du 8 mars 2018).

**4.2.4.3** Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité inférieure doit tout d'abord décider si elle entre en matière ou non. La non-entrée en matière constitue une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle le requérant peut seulement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond et le Tribunal administratif fédéral ne peut qu'inviter cette dernière à examiner la demande au fond, s'il admet le recours. Les conclusions du recourant (soit « l'objet du litige ») sont en effet limitées par les questions tranchées dans

le dispositif de la décision querellée (soit « l'objet de la contestation »; cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3). Celles qui en sortent, en particulier les questions portant sur le fond de l'affaire, ne sont pas recevables (cf. ATF 135 II 38 consid. 1.2; arrêt du TF 2C\_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4). Une exception paraît justifiée lorsque – sans s'en tenir strictement aux conditions de recevabilité –, l'autorité inférieure a clairement indiqué que, dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejetée (ATAF 2010/27 consid. 2.1.3).

**4.2.4.4** Si l'autorité refuse de manière informelle d'entrer en matière et que le requérant souhaite faire valoir ses droits en justice, il doit en principe demander le prononcé d'une décision (cf. KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., n° 746 p. 262).

TANQUEREL est d'avis que dans les cas où l'autorité n'est pas tenue d'entrer en matière mais est libre de le faire (cf. consid. 4.2.2), si elle ne le fait pas, elle n'est pas obligée de rendre une décision (TANQUEREL, op. cit., n° 1428 p. 493). Cela étant, si ce point est précisément litigieux, elle devra rendre une décision à cet égard.

### 4.3

**4.3.1** Aux termes de l'art. 45 LTAF, les art. 121–128 LTF s'appliquent par analogie à la révision des arrêts du Tribunal administratif fédéral. Selon l'art. 47 LTAF, l'art. 67 al. 3 PA régit le contenu et la forme de la demande de révision ainsi que les conditions auxquelles celle-ci peut être améliorée ou complétée.

La révision au sens des art. 45 ss LTAF est un moyen de droit extraordinaire. Elle constitue un réexamen juridictionnel d'un arrêt en vue de sa rétraction par la juridiction même qui l'a rendu et une exception à l'autorité matérielle de la chose jugée (cf. arrêts du TAF E–1212/2019 du 21 mars 2019 consid. 2; C–3272/2018 du 9 janvier 2019 consid. 2.1 et réf. cit.). Si le Tribunal administratif fédéral admet le motif de révision invoqué, il annule l'arrêt et statue à nouveau (art. 128 al. 1 LTF). Il le fait généralement dans un seul arrêt: par la première décision, dénommée le rescindant, il annule l'arrêt formant l'objet de la demande de révision; par la seconde, appelée le rescisoire, il statue derechef sur le recours dont il avait été précédemment saisi. La décision d'annulation met fin à la procédure de révision proprement dite et entraîne la réouverture de la procédure antérieure. Dans ce dernier cas, les parties sont replacées dans la situation où elles se trouvaient au moment où l'arrêt annulé a été rendu. L'annulation peut être complète ou partielle si le motif invoqué ne concerne qu'une partie du dispositif

(cf. arrêts du TF 2F\_2/2013 du 5 juin 2013 consid. 7.2; 8C\_656/2013 du 26 août 2014 consid. 2.4).

Le Tribunal administratif fédéral est ainsi compétent pour statuer sur les demandes de révision dirigées contre ses propres arrêts. Les motifs admissibles sont ceux prévus aux art. 121–123 LTF (cf. art. 45 LTAF).

**4.3.2** Conformément à l'art. 123 al. 2 let. a LTF, la révision peut être demandée dans les affaires de droit public, si le requérant découvre après coup des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente, à l'exclusion des faits ou moyens de preuve postérieurs à l'arrêt. Les moyens de preuve évoqués dans cette disposition doivent servir à prouver soit les faits nouveaux importants qui motivent la révision, soit des faits qui étaient certes connus lors de la procédure précédente, mais qui n'avaient pas pu être prouvés, au détriment du requérant (cf. arrêt du TAF E–7278/2018 du 4 mars 2019; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 5.48). Les moyens de preuve déposés ne peuvent pas avoir pour but de provoquer une nouvelle appréciation des faits connus, mais bien d'établir ces derniers (cf. arrêt du TF 4A\_144/2010 du 28 septembre 2010 consid. 2.1.2 et réf. cit.).

Par faits nouveaux importants, il faut entendre des faits pertinents de nature à conduire à un jugement différent. Seuls peuvent être invoqués des faits anciens, découverts après coup (*pseudo nova*), la nouveauté se rapportant ainsi à la découverte et non aux faits eux-mêmes, les faits postérieurs, soit les véritables *nova*, étant exclus (cf. PIERRE FERRARI, in: *Commentaire de la LTF*, 2<sup>e</sup> éd. 2014, n° 16 ad. art. 123; ATF 143 V 105 consid. 2.3; 143 III 272 consid. 2.1). Les moyens de preuve postérieurs à l'arrêt litigieux, portant sur des faits antérieurs, ne sont pas admis et une demande de révision fondée sur de telles preuves n'est pas recevable (cf. arrêt de principe ATAF 2013/22 consid. 6; arrêts du TAF A–750/2019 du 31 mai 2019 consid. 3.2.1; A–956/2019 du 3 mai 2019 consid. 4.2, non publié in ATAF 2019 I/7; E–5839/2018 du 16 janvier 2019 consid. 4.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 5.49; voir aussi l'arrêt du TF 2F\_23/2017 du 9 janvier 2018 consid. 3.2).

**4.3.3** La révision, en tant que moyen de droit extraordinaire (cf. consid. 4.3.1), est subsidiaire au recours. Cela signifie qu'une partie doit soulever un motif de révision comme grief de recours lors de la procédure ordinaire, tant que cela lui est possible et qu'on peut l'exiger de lui (cf. ATF 138 II 386 consid. 5.1 et réf. cit., cf. ég. art. 46 LTAF).

Dans la procédure de recours devant le Tribunal fédéral, de nouveaux faits et moyens de preuve (nova) ne peuvent être invoqués que dans la mesure où ils résultent de la décision de l'autorité précédente (cf. art. 99 al. 1 LTF). Si cette condition n'est pas satisfaite, les motifs de révision ne peuvent être examinés que dans le cadre d'une procédure de révision (cf. ATF 138 II 386 consid. 5.2).

**4.3.4** Appelé à trancher la question de savoir si un recours en matière de droit public pendant devant lui à l'encontre d'un arrêt cantonal faisait obstacle à la recevabilité d'une demande de révision dudit arrêt cantonal, le Tribunal fédéral a jugé qu'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. Au contraire, l'instance inférieure doit examiner, pendant la durée de la procédure de recours fédérale, la demande en révision qui lui est soumise sur la base du droit procédural qui lui est applicable et, si nécessaire, réviser sa décision.

La Haute Cour a en outre déclaré que, dans une telle constellation, afin d'éviter des contradictions avec une qualification divergente ultérieure du Tribunal fédéral, l'instance inférieure devait s'abstenir d'examiner elle-même la question de savoir si un motif de révision pouvait également être un novum admissible devant le Tribunal fédéral et ne pouvait pas refuser d'entrer en matière sur un tel motif de révision en invoquant la subsidiarité de ce moyen de droit (cf. ATF 138 II 386 consid. 6.4). 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 par devant lui (cf. ATF 138 II 386 consid. 7).

Cette jurisprudence – confirmée par des arrêts ultérieurs (cf. entre autres ATF 144 I 208 consid. 4.1; 144 IV 35 consid. 2.3.2) –, développée à l'occasion d'une affaire concernant une demande de révision d'un arrêt cantonal en matière de droit public, doit s'appliquer également lorsqu'est en jeu la recevabilité d'une demande de révision d'un arrêt du Tribunal administratif fédéral en tant qu'instance inférieure au Tribunal fédéral (cf. arrêt A-750/2019 consid. 3.3; en ce sens également, MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 5.39a).

## 5.

**5.1** En l'espèce, la décision du 16 décembre 2016 dont le réexamen est demandé a été examinée matériellement par le Tribunal administratif fédéral qui s'est prononcé quant à son objet par arrêt du 29 janvier 2018

(arrêt A-525/2017), arrêt ensuite entrepris par un recours en matière de droit public actuellement pendant devant le Tribunal fédéral ([...]).

## 5.2

**5.2.1** Dans la procédure ayant abouti à cet arrêt, le recourant avait fait valoir une violation du principe de la spécialité, affirmant que la demande d'assistance visait à contourner les règles de l'entraide en matière pénale. Devant l'AFC, il avait exposé que les autorités fiscales indiennes avaient formé une plainte (dont il avait produit la copie) à son encontre pour manquement à l'obligation de produire des documents. Cette procédure pénale, conduite par des autorités pénales selon la procédure pénale, ne visait pas à percevoir des impôts mais à sanctionner des infractions. Il affirmait – en produisant la demande – que le *Directorate of Enforcement* indien, une autorité non fiscale, avait « requis la production des documents de cette procédure pénale à la Cour en charge de la procédure ». Il en déduisait que tout document transmis par l'autorité inférieure à l'autorité fiscale indienne sera transmis aux autorités pénales en charge de la procédure pénale initiée sur la base de l'*Income Tax Act* ([...]).

Dans sa décision du 16 décembre 2016, l'autorité inférieure s'est limitée à rejeter ce grief en relevant « qu'il n'est nulle part fait mention dans la demande que les informations sont demandées pour être transmises et utilisées dans un but non fiscal ».

Devant le Tribunal administratif fédéral, le recourant a, en substance, persévéré dans son grief, invoquant une violation du principe de la spécialité et de la confidentialité. Dans son arrêt, le Tribunal administratif fédéral a rappelé qu'en vertu du principe de la confiance, la Suisse doit considérer que l'Etat avec lequel elle est liée par une convention respectera le principe de spécialité, respect au demeurant expressément confirmé par l'autorité fiscale indienne et rappelé dans le dispositif de la décision litigieuse (cf. arrêt A-525/2017 consid. 2.7 et 3.5).

**5.2.2** Le recourant soutient aujourd'hui détenir des faits nouveaux déterminants qui confirment les craintes qu'il avait exprimées, qui seraient dès lors avérées et prouvées. Par faits nouveaux, il entend la production par le *Directorate of Enforcement* d'un affidavit daté du [second semestre 2018], si bien qu'il n'a pas été en mesure de les présenter devant le Tribunal administratif fédéral (dont l'arrêt date du 29 janvier 2018) ni devant le Tribunal fédéral (son recours date du 12 février 2018). Ce document établirait, selon le recourant, la violation du principe de spécialité par les autorités indiennes.

**5.2.3** Le Tribunal administratif fédéral observe que le grief de spécialité avait déjà été formulé tant devant l'autorité inférieure que devant le Tribunal administratif fédéral. Les éléments invoqués doivent ainsi être considérés comme des moyens de preuve nouveaux (dans la mesure où le document porte une date postérieure à celle de l'arrêt du TAF) servant à établir des faits antérieurs, dans le sens qu'ils ont déjà été allégués devant le Tribunal administratif fédéral ainsi que devant l'autorité inférieure. Or, de tels moyens de preuve n'ouvrent pas la procédure de révision de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 4.2.4.2 et 4.3.2).

**5.3** Reste à déterminer s'ils peuvent fonder un cas de réexamen par l'autorité inférieure de sa décision.

**5.3.1** C'est ce que soutient le recourant en se fondant sur l'ATAF 2013/22 consid. 11.4.7 et 12.3 et c'est également ce que prétendent certains arrêts du Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 4.2.4.2). Cette jurisprudence a été développée en matière de droit d'asile, domaine où le Tribunal administratif fédéral statue en dernière instance (cf. art. 83 let. d ch. 1 LTF), et a été reprise dans d'autres domaines où le recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral est également irrecevable (cf. notamment art. 83 let. c LTF). Or, le cas d'espèce a ceci de particulier qu'un recours devant le Tribunal fédéral est toujours pendant. Ainsi, si l'on devait admettre que de tels moyens de preuve, non admis par l'art. 123 al. 2 let. a LTF, doivent être examinés dans le cadre d'une demande de réexamen par l'autorité inférieure, en violation de l'effet dévolutif, le risque existe de se retrouver avec deux décisions contradictoires: celle de l'autorité inférieure et celle sur recours du Tribunal fédéral; situation inconnue dans les domaines du droit où le recours au Tribunal fédéral n'est pas recevable. Pour éviter pareille constellation, il conviendrait de faire application par analogie de la procédure prescrite par l'ATF 138 II 386 et de requérir la suspension de la procédure devant le Tribunal fédéral (cf. consid. 4.3.4). Il serait en effet insatisfaisant que de tels moyens ne puissent être examinés par aucune autorité, alors qu'aucune décision n'a encore acquis définitivement l'autorité de la chose jugée. C'est précisément ce qu'a fait le recourant en demandant à la Haute Cour de suspendre la procédure par devant elle ([...]). Il s'est heurté à un refus motivé sur le fait que l'autorité inférieure avait affirmé qu'elle n'entendait pas réexaminer sa décision. Or, pareille décision de l'autorité inférieure est en principe sujette à recours devant le Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 4.2.5).

**5.3.2** Cela étant, la compétence *fonctionnelle* de l'autorité inférieure étant admise, il faut encore examiner dans quelle mesure elle était tenue

d'entrer en matière sur le motif invoqué. En effet, seuls les motifs figurant à l'art. 66 PA (qui s'applique par analogie à la procédure de réexamen) contraignent l'autorité inférieure à se saisir d'une demande de réexamen; dans les autres situations, elle est libre de le faire (cf. consid. 4.2.2).

**5.3.2.1** L'art. 66 al. 2 let. a PA dispose que l'autorité procède, à la demande d'une partie, à la révision de sa décision si la partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve. Une autrice, commentant l'art. 66 al. 2 let. a PA, évoque une controverse en doctrine sur la question de savoir si sont aussi admissibles les nouveaux moyens de preuve apparus après la décision dont la révision (ou le réexamen, cf. consid. 4.2.3) est demandée, relevant que le texte littéral ne l'exclut pas en soi (cf. KARIN SCHERRER REBER, in: Praxiskommentar VwVG, op. cit., n° 28 ad art. 66). Elle cite toutefois à cet égard des auteurs qui le nient mais qui commentent l'art. 123 LTF et non l'art. 66 PA (ELISABETH ESCHER, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 3<sup>e</sup> éd. 2018, n° 5 ad art. 123) et d'autres qui l'admettent se référant à la pratique du Tribunal administratif fédéral *avant* l'arrêt de principe ATAF 2013/22 (KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., n° 1333 p. 455) ou commentant la loi sur la procédure et la juridiction administrative du canton de Zürich (MARTIN BERTSCHI, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3<sup>e</sup> éd. 2014, § 86a n° 13). Finalement, SCHERRER REBER remarque que la pratique de l'ancienne CRA (à laquelle a succédé le Tribunal administratif fédéral, qui examinait, avant l'entrée en vigueur de la LTAF, la révision de ses décisions à l'aune de l'art. 66 PA) était d'admettre ces éléments de preuve provenant d'une période postérieure à l'arrêt dont la révision était demandée. Or, c'est précisément cette pratique de la CRA – qui se distinguait de celle du Tribunal fédéral basée sur l'art. 123 al. 2 let. a LTF qui exclut expressément les moyens de preuve postérieurs à l'arrêt – qui a donné lieu à la jurisprudence précitée (cf. ATAF 2013/22 consid. 5.3), unifiant la pratique des Tribunaux fédéraux au sujet des motifs ouvrant la révision de leur propre arrêt.

**5.3.2.2** Un autre auteur, dans la première édition de son commentaire de l'art. 66 PA, prétendait que seuls les faits et moyens de preuve qui existaient au moment de la procédure de recours mais qui n'ont pas pu être produits pour des raisons excusables étaient admissibles (« Anerkennung finden können daher nur Tatsachen und Beweismittel, welche zur Zeit des Beschwerdeverfahrens bereits vorhanden waren, aber aus entschuldigen Gründen nicht vorgebracht werden konnten », cf. AUGUST MÄCHLER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG],

2008, n° 16 ad art. 66, ci-après: VwVG 2008). Dans la deuxième édition, la mention des moyens de preuve a disparu (« Anerkennung finden können daher nur Tatsachen, welche zur Zeit des Beschwerdeverfahrens bereits vorhanden waren, aber aus entschuldbaren Gründen nicht vorgebracht werden konnten [neu bekannte Tatsachen] », cf. AUGUST MÄCHLER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2<sup>e</sup> éd. 2019, n° 18 ad art. 66, ci-après: VwVG 2019). Cela étant, dans les deux éditions, MÄCHLER précise qu'il est possible que le moyen de preuve date d'une période postérieure à la décision sur recours (« [...] können Beweismittel durchaus auch erst nach dem Erlass des Beschwerdeentscheids entstanden sein »; cf. MÄCHLER, VwVG 2008, op. cit., n° 17 ad art. 66; *le même*, VwVG 2019, op. cit., n° 19 ad art. 66).

**5.3.2.3** Il semble dès lors admis que de tels moyens de preuve tombent dans la champ d'application de l'art. 66 al. 2 let. a PA, entraînant un réexamen obligatoire. Toutefois, l'art. 66 al. 2 let. a PA (à l'instar de ce qui prévaut pour l'art. 123 LTF) n'oblige l'autorité à entrer en matière que si les nouveaux moyens de preuve sont *significatifs*, soit de nature à donner l'impression que les fondements de la décision litigieuse sont erronés. Ils ne peuvent avoir pour but de provoquer une nouvelle appréciation des faits connus mais doivent bien établir ces derniers (cf. arrêt 4A\_144/2010 consid. 2.1.2 et réf. cit.). Autrement dit, dans de tels cas, l'autorité se limite à examiner si le moyen allégué est susceptible de remettre en cause la décision contestée, en aucun cas elle ne réapprécie ce qui l'a déjà été (cf. parmi de nombreux autres, arrêts E-7278/2018 et E-1311/2018). Le fait qu'elle se saisisse du motif ne signifie par ailleurs pas encore qu'elle prononcera une décision différente.

### 5.3.3

**5.3.3.1** In casu, le document produit concerne une cause impliquant le recourant et émane du *Directorate of Enforcement*. Le recourant rappelle que cet organisme gouvernemental indien est chargé de poursuivre les infractions relatives aux opérations de change et de blanchiment d'argent; il ne s'occupe pas de questions fiscales (selon un avis de droit d'un cabinet d'avocats indiens datant du 18 février 2019 produit par le recourant). (...)

Ce document révèle la conception qu'ont les autorités indiennes de l'art. 28 de la convention de double imposition qui les lient à (...). Cette disposition est en substance identique à l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.942.31, ci-après: CDI CH-IN), les deux étant calquées sur l'art. 26 du Modèle de

convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée, 10<sup>e</sup> éd. 2018, p. 25 ss, ci-après: MC OCDE).

**5.3.3.2** Or, se fondant sur la teneur de l'art. 26 CDI CH-IN, le Tribunal administratif fédéral a déjà jugé que la CDI CH-IN ne fait pas obstacle à ce que l'autorité fiscale indienne utilise les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également dans le cadre de procédures pénales fiscales, voire même qu'elle les transmette à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales (cf. parmi d'autres: arrêts du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3; ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, p. 220). En effet, selon l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. Toutefois, ce raisonnement s'applique pour autant que les infractions concernées par ces renseignements soient relatives aux impôts prévus par la convention. A cela s'ajoute que la demande d'assistance administrative ne doit pas avoir pour *seul* but d'obtenir des informations pour une procédure pénale fiscale. A cet égard, il importe peu que les procédures nationales concernées soient conduites par une autorité administrative ou fiscale. Il n'est pas relevant non plus de déterminer si la sanction relève plutôt de la mesure administrative ou possède un caractère pénal matériel; pas plus que ne l'est de savoir si la sanction est prononcée dans le cadre même de la procédure en perception de l'impôt ou dans une procédure distincte (cf. arrêt du TAF A-5687/2017 du 17 août 2018 consid. 4.4.4.7). Autrement dit, l'assistance administrative en matière fiscale est aussi prévue pour la clarification des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide judiciaire est exclue *dans la mesure où l'imposition de la personne concernée est aussi visée*. Ce n'est que dans ces circonstances que l'on peut considérer que la demande de l'autorité fiscale indienne ne constitue pas une tentative de contourner les garanties de la procédure d'entraide en matière pénale (cf. ég. DANIEL HOLENSTEIN, in: *Internationales Steuerrecht*, 2015, n° 266 ad art. 26 MC OCDE).

En revanche, en vertu de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI CH-IN, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles

mentionnées à l'art. 26 par. 2 première phrase CDI CH-IN – en particulier la lutte contre le blanchiment d'argent, la corruption et le financement du terrorisme – suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et indiennes et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis. En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, avec l'accord de l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 Loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale [LAAF, RS 651.1]; HOLENSTEIN, op. cit., n° 268 ad art. 26 MC OCDE; cf. arrêts du TAF A–630/2019 du 12 avril 2019 consid. 3.5; A–2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 3.1; A–4154/2017 du 21 août 2018 consid. 3.3.3; A–2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.3, 3.1 et 3.8.1).

**5.3.3.3** Il s'en suit que *prima facie*, le document produit est de nature à établir que l'on se trouve dans les circonstances de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI CH-IN et que, dès lors, la procédure décrite devrait être suivie. En effet, l'autorité dont émane l'acte nouvellement produit par le recourant n'a pas en charge la poursuite des infractions fiscales pénales mais, notamment, des actes de blanchiment. Du moment que le nouveau moyen de preuve permet de jeter un doute sur la décision litigieuse, l'autorité inférieure doit entrer en matière, quand bien même, à l'issue d'un examen plus approfondi, elle devait rendre une nouvelle décision identique à la première. A cet égard, c'est le lieu de rappeler que si la bonne foi de l'Etat requérant est présumée dans les relations internationales, ses déclarations peuvent être remises en cause par des fautes, des lacunes ou comme en l'espèce, des contradictions manifestes. Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A–6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.3.2 et réf. cit.).

## 6.

**6.1** Les considérants qui précèdent conduisent en principe le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours et à renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle entre en matière sur la demande de réexamen du recourant et prononce une nouvelle décision.

## 6.2

**6.2.1** Cela étant, compte tenu des prises de position de l'autorité inférieure dans le cours de la procédure devant le Tribunal administratif fédéral, en particulier sa dernière écriture du 3 juin 2019, on pourrait se demander s'il ne faudrait pas considérer que l'autorité inférieure, tout en niant à la fois sa compétence et l'existence de motifs de réexamen (soit deux conditions de recevabilité), n'a pas clairement indiqué qu'elle rejeterait en

tous les cas la demande sur le fond et que dans cette situation, le Tribunal administratif fédéral, par économie de procédure, devrait statuer lui-même sur la question (cf. consid. 4.2.4.3).

**6.2.2** Toutefois, le Tribunal administratif fédéral constate que les arguments développés par l'autorité inférieure ne peuvent être suivis sans autre et mérite à tout le moins une instruction (p. ex. sous la forme d'éclaircissement, cf. consid. 5.3.3.3) auprès de l'autorité requérante. Dans ce contexte, le fait que la pièce produite par le recourant ne concerne pas une procédure d'assistance entre la Suisse et l'Inde n'est pas pertinent dans la mesure où cette pièce est de nature à révéler la conception qu'ont les autorités indiennes d'une disposition qui se retrouve dans toutes les conventions basées sur le MC OCDE, ce qui inclut la CDI CH-IN (cf. consid. 5.3.3.1). A cet égard, il va de soi qu'il n'est pas nécessaire d'être en présence d'une violation effective du principe de spécialité pour s'inquiéter de son respect. Un soupçon, certes au moins solidement étayé, suffit en tous les cas à ce qu'un éclaircissement voire une garantie supplémentaire soit requise pour le dissiper. Ce qu'avait d'ailleurs fait l'autorité inférieure dans d'autres affaires, en particulier avec la France (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 let. O de l'état de fait). L'argument selon lequel l'*Enforcement Directorate* (qui a émis la pièce produite par le recourant) est rattachée, comme l'autorité requérante, au *Departement of Revenue, Ministry of Finance* en Inde ne permet pas d'exclure une éventuelle transmission d'informations prohibée par la CDI. Cette transmission à des autorités chargées de la poursuite des infractions pour lesquelles l'entraide en matière pénale est exclue est certes admissible à certaines conditions (cf. consid. 5.3.3.2). Or, si l'autorité inférieure a également rappelé ces conditions dans sa dernière prise de position, elle n'a pas fait la démonstration qu'elles étaient satisfaites en l'espèce.

Pour toutes ces raisons, il est dès lors préférable de suivre le cours des instances tel qu'il a été établi par le législateur et de renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle entre en matière sur la demande de réexamen et qu'elle investisse *concrètement* si le nouveau document produit remet en cause le respect du principe de spécialité par les autorités indiennes.