Tribunale federale
Tribunal federal

2A.242/2005/KJE/elo
{T 0/2}

Arrêt du 17 mars 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger, Müller, Yersin et Meylan, Juge suppléant.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
A.X._____,
B.X._____,
recourants,
tous deux représentés par Me Philippe Juvet, avocat,

contre

Service des contributions du canton de Neuchâtel, rue du Docteur-Coullery 5, case postale 69,
2301 La Chaux-de-Fonds,
Tribunal administratif du canton de Neuchâtel, rue du Pommier 1, case postale 3174, 2001 Neuchâtel 1.

Objet
remboursement de l'impôt anticipé (gains de loterie et autres opérations analogues),

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Neuchâtel du 17 mars 2005.

Faits:
A.
A.X._____ et B.X._____ sont domiciliés dans le canton de Neuchâtel. Ils ont joint à leur déclaration d'impôt 1998 une dizaine de milliers de coupons (gagnants et perdants) de mises du Pari Mutuel Urbain Romand (PMUR) et de loterie concernant l'année 1997 et attestant de gains pour un montant de 239'748.50 fr. Ils manifestaient de la sorte leur volonté de réclamer la restitution de l'impôt anticipé y afférent, soit 83'912 fr.

Le 27 mars 2001, l'Office de l'impôt anticipé du Service cantonal des contributions du canton de Neuchâtel (ci-après: le Service cantonal des contributions) et l'Administration fédérale des contributions ont procédé à l'audition de A.X._____. A cette occasion, celui-ci a admis qu'il n'avait pas joué personnellement mais qu'il l'avait fait surtout par l'intermédiaire d'un dénommé Y._____. Il n'a pas été en mesure d'expliquer comment des gains avaient pu être réalisés simultanément dans des bureaux de PMUR très éloignés les uns des autres.

Le 14 juin 2001, le Service des contributions a fixé à 8'582.70 fr. le montant remboursable de l'impôt anticipé, en prenant pour base 10% des gains annoncés. Cette décision a été confirmée en date du 18 août 2001 à la suite de la réclamation des époux X._____.
B.
Les intéressés ont alors porté leur cause devant le Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel (ci-après: le Tribunal fiscal), lequel a instruit le cas. Le 3 juillet 2002, il a entendu les parties, le témoin Y._____ et un fonctionnaire de l'Administration fédérale des contributions.

Au terme de cette instruction, le Tribunal fiscal a, par écriture du 19 décembre 2002, ouvert un échange de vues avec le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel (ci-après: le Tribunal administratif), concluant à sa propre incompétence. Le Tribunal administratif s'étant rallié à cette opinion, le dossier lui a été transmis selon l'ordonnance du 23 janvier 2003.
C.
Par arrêt du 17 mars 2005, le Tribunal administratif a rejeté le recours des époux X._____. Il a estimé que les recourants n'avaient pas apporté la preuve qu'ils étaient bien propriétaires de tous les bordereaux de mise au moment du tirage ou de la course faisant l'objet du pari - l'autorité de taxation considérant que certains bordereaux litigieux avaient été récupérés auprès d'autres joueurs. Les déclarations recueillies en la cause infirmaient au contraire dans une large mesure les allégations des époux X._____ selon lesquelles A.X._____ aurait financé les mises de plusieurs personnes. Ainsi, les recourants ne remplissaient pas les conditions légales pour avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé. Dans ces circonstances, la décision attaquée, qui prend en considération 10% des mises et des gains ainsi que le remboursement de l'impôt anticipé y relatif apparaissait plutôt favorable aux recourants et elle devait être confirmée.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, les époux X._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de dire que le principe de célérité a été violé par le Tribunal administratif, d'annuler l'arrêt rendu par celui-ci et de renvoyer la cause à la juridiction cantonale pour un complément d'instruction et une nouvelle décision. Ils estiment que le Tribunal administratif a constaté les faits de manière manifestement incomplète.

Sans formuler d'observations, le Tribunal administratif déclare se référer aux motifs de son arrêt et conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions se prononce dans le même sens. Le Service cantonal des contributions n'a pas déposé de réponse.

Les recourants ont requis que l'effet suspensif soit conféré à leur recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
D'après l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 1 130 III 707 consid. 3.1 p. 709 et les arrêts cités). Comme il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ), il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (ATF 131 II 361 consid. 2 p. 366; 130 III 707 consid. 3.1 p. 709 et les arrêts cités). En matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties pour violation du droit fédéral ou constatation inexacte ou incomplète des faits (art. 114 al. 1 OJ). II ne peut en revanche revoir l'opportunité de la décision attaquée, un tel pouvoir n'étant, en cette matière, pas prévu par le droit applicable.

Lorsque, comme ici, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est cependant lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). La possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve est alors très restreinte (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221;124 II 409 consid. 3a p. 420; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2è éd., Berne 1983, p. 286/287).
2.
2.1 Les recourants estiment avoir prouvé à suffisance qu'ils avaient eux-mêmes financé l'achat des coupons gagnants, ce que le Tribunal administratif n'a pas retenu.
2.2 Le Tribunal administratif a admis la réalité des faits tels que déterminés par l'autorité de taxation. Celle-ci a considéré que les recourants n'étaient pas propriétaires de tous les billets de PMUR et que certains avaient été récupérés auprès d'autres joueurs. Pour cela, cette autorité s'est fondée sur une double série de constatations: d'une part, un certain nombre de coupons portaient des annotations (noms, prénoms, initiales, chiffres, etc.)

susceptibles d'être interprétées comme destinées à marquer une tierce appartenance; d'autre part, des mises avaient été effectuées quasi simultanément dans des bureaux PMUR suffisamment distants les uns des autres pour qu'un déplacement de l'un à l'autre soit matériellement impossible.

Les recourants ont tenté d'expliquer la présence des inscriptions au dos de certains bulletins par le fait que A.X._____ aurait, à certaines occasions, joué avec un groupe d'autres personnes, dont il aurait toutefois seul financé les mises. L'autorité intimée a estimé que les déclarations de Y._____, par l'intermédiaire duquel A.X._____ aurait joué la plupart du temps, ne confirmaient pas cette affirmation: il n'est pas manifestement inexact d'interpréter ce témoignage dans ce sens. A supposer que A.X._____ ait effectivement joué en groupe, il resterait à démontrer qu'il a financé lui-même les mises des autres joueurs. Une simple affirmation du recourant à cet égard ne saurait suffire et celui-ci n'a nullement entrepris d'apporter la preuve de sa véracité. Quant aux mises simultanées en des endroits distants, elles s'expliqueraient, selon le recourant, par le fait que Y._____ aurait lui-même fait jouer d'autres personnes. Celui-ci ne confirme cependant nullement qu'il aurait systématiquement sous-traité à des tiers.

Le Tribunal administratif a considéré par ailleurs que les recourants n'avaient pas prouvé avoir consacré à ce jeu des montants importants et que rien de semblable ne résultait des pièces comptables produites par ceux-ci. Les recourants lui reprochent de ne s'être, dans cette mesure, livré à aucun examen sérieux desdites pièces. A les en croire, les prélèvements réguliers variant entre 500 et 2'000 fr. attestés par ces pièces ne pourraient s'expliquer autrement que comme étant destinés à financer les mises effectuées par Y._____. Il s'agit là cependant à nouveau d'une pure affirmation, que rien, dans ces documents, ne permet d'étayer. Du propre aveu des recourants, les prélèvements ainsi additionnés représenteraient 59'580 fr. A supposer même que ce montant ait été entièrement affecté de la sorte, il ne suffirait de loin pas à démontrer le financement par A.X._____ de mises correspondant à quelque dix mille coupons. Les recourants invoquent encore, il est vrai, le témoignage de Y._____, selon qui il était plausible que, durant l'année 1997, il ait misé quelque 200'000 fr. pour le compte de A.X._____. Si tel a effectivement été le cas, il resterait à établir d'où provenaient les 140'420 fr. ne correspondant pas à des
prélèvements attestés par les pièces produites par les recourants. Ceux-ci suggèrent que les paris sur courses de chevaux peuvent s'avérer particulièrement rémunérateurs et que les gains auraient été directement rejoués. Cette explication n'est guère corroborée par les déclarations du témoin Y._____, qui fait état de gains, pour l'essentiel, moyens ou de peu d'importance. Toujours dans cette même hypothèse, il resterait en outre à démontrer que tous les gains déclarés correspondaient à des bulletins gagnants financés au moyen des montants précités.

Finalement, les recourants ne font, pour l'essentiel, qu'opposer leur propre version des faits à celle du Tribunal administratif. Il ne saurait ainsi être question d'admettre que le Tribunal administratif a établi les faits de manière manifestement inexacte ou incomplète (cf. consid. 1). L'état de fait de l'arrêt déféré liant ainsi le Tribunal fédéral, il ne peut qu'être constaté que les recourants n'ont nullement établi avoir financé
eux-mêmes l'ensemble des mises attestées par les coupons qu'ils ont produits.
3.
Les recourants se plaignent d'une violation du principe de célérité consacré par l'art. 29 al. 1 Cst. Ils demandent au Tribunal fédéral de constater le retard à statuer et "d'octroyer des dépens sur lesquels il sera statué indépendamment du recours sur le fond". Ils font valoir que la procédure n'a absolument pas avancé depuis le 23 janvier 2003, date à laquelle le Tribunal fiscal s'est dessaisi en faveur du Tribunal administratif et le 17 mars 2005, date de l'arrêt de l'autorité intimée. Questionné à ce sujet, le Tribunal administratif s'était borné à faire état de sa surcharge.
3.1 Dans la mesure où l'autorité intimée a rendu son arrêt, le grief de déni de justice formel est irrecevable, les recourants n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni (art. 103 lettre a OJ; ATF 131 II 361 consid. 1.2 p. 365; 128 II 34 consid. 1b p. 36, 156 consid. 1c p. 159).

La question se pose de savoir s'il subsiste tout de même dans le cadre de l'art. 29 al. 1 Cst., indépendamment du déni de justice formel, un droit à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité. Outre en matière pénale où la violation de ce principe peut avoir une influence sur la durée de la peine infligée,

le Tribunal fédéral (ATF 130 I 312 consid. 5 p. 331 ss; arrêt non publié du 24 janvier 1996, 1P.531/1995 consid. 4) et le Tribunal fédéral des assurances (ATF 129 V 411 consid. 1 p. 416 ss) ont à quelques reprises estimé que le grief relatif au principe de la célérité est recevable même si l'autorité concernée a rendu sa décision. Ils ont relevé que la constatation de la violation dudit principe sanctionne le dépassement du délai raisonnable ou adéquat (sur cette notion cf. ATF 130 I 312 consid. 5.2 p. 332) et constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime; cette constatation peut également jouer un rôle sur la répartition des frais et dépens dans l'optique d'une réparation morale (ATF 130 I 312 consid. 5.3 p. 332; 129 V 411 consid. 1.3 p. 417 et les références). Toutefois, ces arrêts ont tous été rendus en application, outre l'art. 29 al. 1 Cst., de l'art. 6 par. 1 CEDH. Or, cette
disposition n'est pas applicable en droit fiscal (CourEDH, arrêt Ferrazzini c. Italie
du 12 juillet 2001, Recueil des arrêts et décisions 2001-VII-327; Pra 2004 no 2 p. 9 consid. 5.1, 2P.41/2002; StE 1997 A 26 no 1 consid. 2, 2P.416/1995).

La question de l'existence d'un droit à la constatation de la violation du principe de la célérité, indépendant du déni de justice, alors que l'autorité concernée a rendu sa décision peut être laissée ouverte puisque, en l'espèce, le grief doit de toute façon être rejeté.
3.2 Dans le cas particulier, il résulte du dossier qu'il s'est écoulé quinze mois entre le dépôt du recours, le 18 septembre 2001, et l'ouverture, le 19 décembre 2002, de la procédure d'échange de vues par le Tribunal fiscal. Durant cette période, les parties ont déposé leurs écritures et il a été procédé à l'instruction complète de la cause. A ce stade, il ne saurait être question d'une violation du principe de célérité et les recourants ne le prétendent d'ailleurs pas.

Le Tribunal fiscal s'est dessaisi de la cause par ordonnance du 23 janvier 2003 et le Tribunal administratif a rendu son arrêt le 17 mars 2005. Il lui a ainsi fallu un peu plus de deux ans pour traiter l'affaire en cause, ce que l'on ne peut en effet pas qualifier de rapide. Toutefois, le caractère raisonnable de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstance particulières de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale. En l'occurrence, bien que la surcharge du Tribunal administratif ne justifie pas la lenteur de la procédure, l'affaire n'apparaissait pas urgente, si bien que ledit Tribunal pouvait ne pas la traiter en priorité. En outre, celle-ci n'était pas simple à juger et il n'existait que peu de précédents relatifs au problème en cause. Finalement, le dossier contenait, sur certains points, des témoignages contradictoires et plusieurs milliers de coupons de mises de PMUR et de loterie. Dès lors, globalement et compte tenu des documents et arguments que l'autorité intimée a dû apprécier, la durée de la procédure n'apparaît pas comme déraisonnable ou inadéquate.
4.
Selon l'art. 21 al. 1 lit. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), l'ayant droit selon les art. 22 à 28 LIA peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur sur les gains faits dans les loteries s'il était propriétaire du billet de loterie au moment du tirage. Le rembourse- ment est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluder un impôt (art. 21 al. 2 LIA). Les personnes physiques ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles étaient domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA). D'après l'art. 48 al. 1 lettre a et b LIA, celui qui demande le rembour- sement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement; il doit en particulier remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires et fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt et produire les livres, pièces justificatives et autres documents. Si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement
ne puisse être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée (art. 48 al. 2 LIA).
4.1 Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2.2), les recourants n'ont pas prouvé être propriétaires des billets en cause. Il s'ensuit qu'ils ne pouvaient, conformément à l'art. 21 al 1 lit. b LIA, prétendre au remboursement de la totalité de l'impôt anticipé perçu sur les gains attestés par ces mêmes coupons.
4.2 L'autorité de taxation a admis la demande de remboursement à concurrence de 10% seulement des gains déclarés. Elle a expliqué qu'un pointage portant sur une centaine de bulletins avait révélé, par le biais des inscriptions dont il a déjà été question, que dix personnes, dont le recourant, jouaient régulièrement. Elle en a conclu, par extrapolation, que le dixième seulement de la totalité des gains déclarés était imputable au recourant.

Les recourants critiquent cette manière de faire. Ils perdent cependant de vue qu'il leur incombait d'apporter la preuve qu'ils avaient eux-mêmes financé les bulletins correspondant aux gains déclarés. Par voie de conséquence, ils devaient établir qu'ils l'avaient fait dans une mesure plus importante que celle retenue par l'autorité de taxation. Il résulte des développements précédents qu'ils y ont échoué.

Le recours s'avère donc mal fondé sur ce point également.
5.
Au vu de ce qui précède, le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire solidairement entre eux (art. 156 al. 1 OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, au Service des contributions et au Tribunal administratif du canton de Neuchâtel ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 17 mars 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: