Tribunale federale
Tribunal federal

2P.147/2003/VIA/elo
{T 0/2}

Arrêt du 17 juin 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Betschart, Hungerbühler, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin

Parties
Société X._____, recourante,
représentée par Maîtres Xavier Oberson et Dominique Gay, avocats,

contre

Conseil d'Etat du canton du Valais,
Palais du Gouvernement, 1950 Sion,
Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public, Palais de Justice, 1950 Sion 2.

Objet
art. 9, 26 et 29 Cst. (demande de reconsidération en matière d'impôt cantonal sur le produit brut des jeux pour l'année 1999),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public, du 17 avril 2003.

Faits:

A.
La Société X._____ (ci-après: la Société), sise à Y._____ et constituée le 4 décembre 1995, a pour but statutaire "le développement du tourisme dans la région de Y._____ et la mise en valeur du bâtiment historique du X._____". Pour atteindre son but, elle "exploite le jeu de la boule, des jeux automatiques d'argent ainsi que tout autre jeu autorisé par les législations suisses et valaisannes". Ses actionnaires sont la commune de Y._____ (qui détient 42% du capital), huit sociétés de développement (qui possèdent ensemble 10% du capital) et la société X._____ (avec 48% du capital). L'exploitation du casino de Y._____ a débuté le 15 mai 1996.

Le 16 septembre 1998, le Grand Conseil valaisan a modifié la loi cantonale sur la police du commerce du 20 janvier 1969 (LPC; RS/VS 930.1). La novelle (RO/VS 1998 p. 172-173) a introduit un nouvel article 48bis, intitulé "Jeux automatiques dans les maisons de jeu", qui instituait un impôt cantonal sur le produit brut des jeux (al. 2) et fixait le barème de cet impôt (al. 3). L'alinéa 3 disposait ce qui suit:

"L'impôt sur le produit brut des jeux sera exigé sur la base des barèmes suivants:
20% du produit brut des jeux jusqu'à

Fr.
5 000 000.-
25% du produit brut des jeux

Fr.
5 000 001.-
jusqu'à
Fr.
7 000 000.-
30% du produit brut des jeux
Fr.
7 000 001.-
jusqu'à
Fr.
9 000 000.-
35% du produit brut des jeux
Fr.
9 000 001.-
jusqu'à
Fr.
11 000 000.-
40% du produit brut des jeux
Fr.
11 000 001.-
jusqu'à
Fr.
13 000 000.-
45% du produit brut des jeux
Fr.
13 000 001.-
jusqu'à
Fr.
15 000 000.-
50% du produit brut des jeux
Fr.
15 000 001.-
jusqu'à
Fr.
17 000 000.-
55% du produit brut des jeux
Fr.
17 000 001.-
jusqu'à
Fr.
19 000 000.-
60% du produit brut des jeux
Fr.
19 000 001.-
jusqu'à
Fr.
21 000 000.-
65% du produit brut des jeux
Fr.
21 000 000.-
jusqu'à
Fr.
23 000 000.-

70% du produit brut des jeux à partir de

Fr.
23 000 001.-"
L'art. 48bis LPC est entré en vigueur le 1er janvier 1999. Il a été abrogé au 31 mars 2001 par la loi cantonale du 6 février 2001 d'application de la loi fédérale sur les maisons de jeu (LcMJ; RS/VS 935.52), entrée en vigueur le 1er avril 2001.

Agissant le 29 janvier 1999 par la voie du recours de droit public, la Société a demandé au Tribunal fédéral d'annuler, sous suite de frais et dépens, les alinéas 2 et 3 du nouvel art. 48bis de la loi cantonale sur la police du commerce, qui, dans la mesure où il introduisait une imposition par paliers, était arbitraire, prohibitif et confiscatoire et violait la liberté du commerce et de l'industrie et le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Par arrêt du 9 mars 2000 (2P.37/1999, 2P.42/1999 et 2P.396/1998), dont le dispositif a été notifié à la Société le 13 mars 2000, le Tribunal fédéral a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable. Les considérants, notifiés le 6 juin 2000, constataient en substance que les dispositions querellées se prêtaient à une interprétation conforme à la Constitution, à condition d'être interprétées dans le sens d'une imposition par tranches.

B.
Entre-temps, soit le 8 mars 2000, le Service de l'industrie, du commerce et du travail du canton du Valais a adressé à la Société - et non à son mandataire - une décision fixant à *** fr. le produit brut des jeux imposable pour l'année 1999 et à *** fr. l'impôt y relatif. Le montant de l'impôt résultait de l'application du taux d'imposition maximal de 70% à l'entier du produit brut de *** fr., l'art. 48bis al. 3 LPC étant interprété selon le système d'imposition par paliers. Ce prononcé est entré en force.

Par décision du 12 mai 2000 (citée d'après le recours du 9 juin 2000), le Service précité a taxé le produit brut des jeux imposable pour la période allant du 1er janvier au 31 mars 2000 ainsi que l'impôt y relatif. Le 9 juin 2000, la Société a recouru contre cette décision auprès du Conseil d'Etat du canton du Valais, qui l'a déboutée. Sur recours, ce prononcé a été annulé par le Tribunal cantonal (arrêt du 17 avril 2003).
Le 16 juin 2000, la Société a adressé au Service de l'industrie, du commerce et du travail une demande de remboursement de l'excédent d'impôt "perçu sur la base d'une interprétation erronée de la nouvelle loi en vigueur". Elle a fait valoir qu'il ressortait des considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 mars 2000, notifiés le 6 juin 2000, que l'art. 48bis al. 3 LPC instaurait un barème d'imposition par tranches, et non pas par paliers comme le Service précité l'avait admis à tort.

C.
Le 1er septembre 2000, la Société a requis le Service de l'industrie, du commerce et du travail de reconsidérer, au sens de l'art. 33 de la loi cantonale sur la procédure et la juridiction administratives du 6 octobre 1976 (LPJA; RS/VS 172.6), sa décision du 8 mars 2000. Elle a fait valoir que les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral représentaient un fait nouveau et important ouvrant la voie de la reconsidération. Au surplus, elle a invoqué des considérations tenant à l'équité fiscale.

Par décision du 22 mars 2002, le Service de l'industrie, du commerce et du travail a rejeté la demande de reconsidération.

Le 18 décembre 2002, le Conseil d'Etat a rejeté le recours formé contre cette décision.

Le prononcé du Conseil d'Etat a été déféré au Tribunal cantonal, qui a rejeté le recours par arrêt également du 17 avril 2003.

D.
Agissant le 30 mai 2003 par la voie du recours de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral d'annuler

l'arrêt attaqué, sous suite de frais et dépens. Elle dénonce une violation des principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) ainsi que de l'interdiction du formalisme excessif (art. 29 Cst.).

L'autorité intimée renonce à se déterminer. Le Conseil d'Etat conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable, sous suite de frais et dépens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
1.1 La recourante soulève pour la première fois dans le recours de droit public le grief tiré de l'interdiction du formalisme excessif.

La jurisprudence admet la recevabilité de nouveaux moyens de droit lorsque l'autorité cantonale de dernière instance disposait d'un libre pouvoir d'examen et devait appliquer le droit d'office. Cette exception vaut pour tous les griefs qui ne se confondent pas avec l'arbitraire, à condition que le comportement du recourant ne soit pas contraire à la bonne foi (ATF 119 Ia 88 consid. 1a p. 90-91 et la jurisprudence citée). De nouveaux moyens de droit sont également recevables s'ils portent sur une question juridique qui a été évoquée pour la première fois et de manière imprévisible dans la décision de dernière instance cantonale ou qui s'imposait à tel point que l'autorité cantonale aurait dû l'examiner d'office (ATF 129 I 49 consid. 3 p. 57; 128 I 354 consid. 6c p. 357; 107 Ia 187 consid. 2b p. 191; 99 Ia 113 consid. 4a p. 122; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2ème éd., Berne 1994, p. 370-371).

En l'espèce, l'autorité intimée disposait d'un libre pouvoir d'examen et devait appliquer le droit d'office, de sorte que le grief en question est recevable, dans la mesure où il ne se confond pas avec celui d'arbitraire. La question peut toutefois demeurer indécise du moment que le recours doit être admis pour d'autres motifs.

1.2 Au surplus, déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.

2.
2.1 L'autorité intimée a estimé que l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 mars 2000 avait été rendu sur la base de principes juridiques connus, de sorte qu'il ne contenait pas de faits ou de moyens de preuve importants dont la recourante n'aurait pu se prévaloir dans la procédure antérieure. Ainsi, la recourante disposait déjà, lors de la procédure de taxation ordinaire, de tous les éléments lui permettant de contester la décision de taxation. Par ailleurs, la motivation de l'arrêt du 9 mars 2000 n'a pas non plus "déterminé ultérieurement une modification des circonstances à la base de l'imposition".

Selon la recourante, en considérant que la motivation de l'arrêt du 9 mars 2000 ne constituait pas un fait nouveau ouvrant la voie de la reconsidération, l'autorité intimée a gravement violé l'art. 33 al. 2 lettre a LPJA, de sorte que la décision entreprise est entachée d'arbitraire. De son point de vue, les considérants de cet arrêt constituent un fait nouveau au sens de la disposition précitée, dont elle aurait pu se prévaloir en recourant contre la taxation du 8 mars 2000, si elle en avait eu connaissance à l'intérieur du délai de recours. Si elle n'a pas contesté cette décision, c'est qu'entre-temps le dispositif de l'arrêt du 9 mars 2000 lui avait été notifié. En effet, celui-ci rejetait le recours et mettait un émolument à sa charge et à celle des autres recourants - mais non du canton du Valais -, de sorte que rien ne donnait à penser que le Tribunal fédéral lui avait d'une certaine manière donné gain de cause en interprétant les dispositions attaquées dans le sens où elles instauraient un système d'imposition par tranches. Dans ces conditions, la recourante n'avait aucune raison de contester la décision de taxation en s'en prenant à des dispositions dont la constitutionnalité venait d'être confirmée par le Tribunal fédéral; il eût même été téméraire de le faire.

La recourante se prévaut également de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle il y a lieu à révision, même en l'absence d'un motif classique de révision, lorsque le résultat de la taxation est choquant et

heurte le sens de la justice. Tel serait le cas en l'espèce, où le barème, interprété dans le sens d'une imposition par paliers, serait contraire au principe d'égalité verticale entre contribuables et où la taxation serait confiscatoire. Ainsi, "il serait tout à fait choquant que la recourante ne puisse obtenir la révision de sa taxation et le remboursement du trop payé sachant qu'elle a tout fait pour faire valoir son point de vue et sauvegarder ses droits".

2.2 L'art. 33 al. 2 LPJA a la teneur suivante:
"2 L'autorité n'est tenue de reconsidérer sa décision que:
a) si les circonstances ont été modifiées dans une notable mesure depuis la première décision;
b) si le requérant invoque des faits ou des moyens de preuve importants dont il ne s'est pas prévalu dans la procédure antérieure, soit qu'il n'était pas en mesure de le faire, soit qu'il n'existait aucun motif pour le faire."
Les motifs énoncés par cette disposition correspondent aux cas dans lesquels la jurisprudence du Tribunal fédéral a admis que l'autorité administrative était tenue de reconsidérer sa décision en vertu de l'art. 4 aCst. (Jean-Claude Lugon, Révocation, reconsidération, révision, ZBl 1989 p. 431; Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 292).

La situation visée par la lettre b est celle où une décision apparaît viciée dès son prononcé en raison de faits qui se sont produits avant qu'elle ait été rendue (pseudo-nova) (Bovay, op. cit., p. 292 et p. 438-439 n. 1922 dans le contexte de la révision). En revanche, le cas envisagé par la lettre a est celui où il y a lieu d'examiner si la décision, initialement correcte, doit être adaptée à des circonstances nouvelles, dans le sens où elles sont postérieures à son prononcé (vrais nova) (Bovay, op. cit., p. 292).

Les circonstances nouvelles de nature à justifier une adaptation peuvent consister aussi bien en des faits qu'en des règles de droit. En revanche, l'autorité n'est en principe pas tenue de reconsidérer sa décision en cas de changement de jurisprudence (Alfred Kölz/Isabelle
Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd., Zurich 1998, n. 438 s. et la jurisprudence citée).

En l'espèce, il est douteux que les conditions de l'art. 33 al. 2 LPJA soient réalisées. En particulier, l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 mars 2000 ne saurait constituer un fait nouveau au sens de l'art. 33 al. 2 lettre b LPJA, car il a été rendu après - le lendemain - la décision de taxation en cause (cf. ATF 98 Ia 568 consid. 5b p. 573).

2.3 L'autorité est tenue de reconsidérer sa décision a fortiori lorsqu'il existe un motif légal de révision (ATF 113 Ia 146 consid. 3a p. 151). Selon la jurisprudence rendue en relation avec l'art. 4 aCst., en matière fiscale, le refus de réviser une taxation contrevient exceptionnellement à cette disposition lorsque cela conduit à une situation choquante, qui heurte le sentiment de la justice (ATF 98 Ia 568 consid. 5b p. 573; arrêt du 30 avril 1975 in Archives 45 p. 58 consid. 4 p. 62; arrêt 2A.294/1998 du 2 novembre 1998 in Archives 70 p. 755, RDAF 1999 II p. 138, StE 1999 B 97.11 no 18, Pra 1999 no 52 p. 299 consid. 7b).

2.4 La taxation en cause suppose que l'art. 48bis al. 3 LPC instaure un système d'imposition par paliers: le produit brut de *** fr. a été entièrement imposé au taux de 70%, applicable à partir du seuil de 23'000'001 fr. Or, dans son arrêt du 9 mars 2000, le Tribunal fédéral a jugé que, pour être conforme à la Constitution (en particulier à la liberté du commerce et de l'industrie, à la garantie de la propriété et au principe de l'imposition selon la capacité contributive), la disposition en question devait être interprétée dans le sens d'une imposition par tranches. L'autorité intimée a d'ailleurs repris à son compte cette interprétation dans son arrêt du 17 avril 2003 concernant la période allant du 1er janvier au 31 mars 2000. Elle a, toutefois, refusé, par arrêt de la même date, de reconsidérer la taxation de la période 1999, ne retenant que l'absence de motif légal, la Société n'ayant au surplus pas recouru contre cette décision.

Certes, la Société n'a pas interjeté recours contre la décision de taxation du 8 mars 2000. Le fait que, par acte du 9 juin 2000, soit après avoir reçu (le 6 juin 2000) les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 mars 2000, elle a en revanche contesté la décision de taxation du 12 mai 2000 relative à la période allant du 1er janvier au 31 mars 2000, donne toutefois à penser qu'elle aurait fait de même en ce qui concerne la taxation

1999 si elle n'avait pas interprété à son désavantage le dispositif de l'arrêt et qu'elle avait eu connaissance de sa motivation durant le délai de recours contre cette dernière décision. Au demeurant, l'autorité de taxation s'est également trompée en estimant avoir obtenu entièrement gain de cause, sans tenir compte de l'interprétation considérée comme constitutionnelle de la disposition litigieuse.

On peut se demander si, malgré les circonstances exceptionnelles du cas d'espèce, le refus de reconsidérer la décision de taxation apparaît réellement choquant et contraire au sentiment de la justice, au sens de la jurisprudence précitée. La question peut cependant demeurer indécise, dès lors que le recours doit de toute manière être admis pour un autre motif.

3.
3.1 La recourante invoque son droit à la protection de la bonne foi en soutenant que les conditions cumulatives dont la jurisprudence fait dépendre ce droit sont réunies. Elle fait valoir qu'elle a procédé au paiement de l'impôt "en réservant son droit au remboursement" jusqu'à droit connu (courrier du 20 janvier 1999 au Service de l'industrie, du commerce et du travail). Elle se prévaut également du fait que, dans le cadre du recours de droit public formé par la commune de Y._____, le Grand Conseil s'est opposé à la demande d'effet suspensif de celle-ci motif pris que si elle obtenait gain de cause, les montants versés à tort ou en trop à l'Etat du Valais seraient remboursés. Le Tribunal fédéral avait pris acte de cet engagement dans l'ordonnance du 22 février 1999 par laquelle le Président de la IIème Cour de droit public avait rejeté la requête d'effet suspensif. Le rejet avait du reste été motivé par le fait qu'il n'entraînait aucun dommage irréparable, la société ayant droit au remboursement intégral du trop-perçu en cas d'admission du recours.

3.2 Dans son courrier du 20 janvier 1999, la recourante a informé le Service précité qu'à l'instar de la commune de Y._____, elle allait contester l'art. 48bis de la loi sur la police du commerce et a indiqué que, dans ces conditions, elle allait "verser des acomptes [d'impôt]hebdomadaires sur une base tenant compte des conclusions des recours, tout en faisant les réserves d'usage jusqu'à droit connu". Les "réserves d'usage" doivent s'entendre dans le sens où le versement des acomptes ne signifiait pas que la recourante reconnaissait par là devoir ces montants.

Dans sa décision du 22 février 1999 sur la requête d'effet suspensif formée par la commune de Y._____, également recourante contre la disposition légale litigieuse, le Président de la IIème Cour de droit public a relevé que le Grand Conseil valaisan s'était opposé à ladite requête en "précisant que si la recourante obtenait gain de cause, les montants versés à tort ou en trop à l'Etat du Valais seraient remboursés". La recourante pouvait se fier à cette assurance donnée par le Grand Conseil à la commune de Y._____, qui était l'un de ses deux principaux actionnaires et dont l'intérêt à ce que les impôts perçus à tort lui soient remboursés se confondait avec le sien. Dans ces conditions, le fait que l'Etat du Valais a procédé à la taxation définitive de l'impôt pour 1999 sans attendre l'issue de la procédure de recours puis, une fois l'arrêt rendu, a refusé de reconsidérer la taxation en se prévalant du seul dispositif de celui-ci, abstraction faite de l'interprétation conforme à la Constitution contenue dans la motivation, constitue une violation du droit à la protection de la bonne foi.

4.
Compte tenu de ce qui précède, le refus de l'autorité intimée de reconsidérer la taxation apparaît arbitraire et viole le principe de la protection de la bonne foi, de sorte qu'il convient d'admettre le recours et d'annuler l'arrêt attaqué, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs soulevés par la recourante.

Succombant, le canton du Valais doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

La recourante a droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge du canton du Valais.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est admis et l'arrêt du Tribunal cantonal du 17 avril 2003 est annulé.

2.
Un émolument judiciaire de 20'000 fr. est mis à la charge du canton du Valais.

3.
Le canton du Valais versera à la recourante une indemnité de 20'000 fr. à titre de dépens.

4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires de la recourante, au Conseil d'Etat et au Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public.
Lausanne, le 17 juin 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: