

# **BGer 2P.147/2003 vom 17. Juni 2004**

Bundesgericht, 2004-06-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2P.147\\_2003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.147_2003)

FR: TF 2P.147/2003 du 17 juin 2004

IT: TF 2P.147/2003 del 17 giugno 2004

## **Regeste**

Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 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.

### **E. 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 .

### **E. 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 instaurent 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".

### **E. 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).

### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

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