2P.215/2000
[AZA 0/4]

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

12 mars 2001

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger, président,
Hartmann, Hungerbühler, Müller et Yersin.
Greffier: M. Dayer.

_____

Statuant sur le recours de droit public
formé par
la société X._____ Sàrl,

contre
l'arrêt rendu le 25 août 2000 par la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais, dans la cause qui oppose la recourante à la commune de Z._____;

(taxe de promotion touristique 1998)

Constituée en 1997, la société Boutique X. Sàrl (ci-après: la boutique X.; l'intéressée), à Y., a notamment pour but l'importation, l'exportation et le commerce d'articles d'artisanat, de vêtements, de meubles et de souvenirs. Elle occupe une personne.

Le 10 juin 1998, la commune de Z. (ci-après: la commune) lui a réclamé le paiement d'un montant total de 1'398 fr. à titre de taxe de promotion touristique (ci-après:
la taxe communale) pour les deux semestres de l'année 1998.

L'intéressée s'est opposée au paiement de cette somme en recourant successivement auprès de la commune, du Conseil d'Etat et de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais. Cette dernière autorité a notamment considéré que la taxe communale reposait sur une base légale suffisante et respectait par ailleurs le principe de l'égalité de traitement. Elle ne pouvait en outre être considérée comme confiscatoire et, vu les différentes variables entrant dans son calcul, tenait compte de la capacité contributive des assujettis.

Agissant par la voie du recours de droit public, la boutique X. demande notamment au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du Tribunal cantonal. Elle invoque la violation des principes de la légalité et de l'égalité de traitement et soutient que le montant qui lui est réclamé porte atteinte à son droit d'exister en tant qu'entreprise, à la liberté du commerce et de l'industrie et à la garantie de la propriété.

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable.

Extrait des considérants:

3.- a) Selon l'art. 27 de la loi valaisanne du 9 février 1996 sur le tourisme (ci-après: LTour, la loi cantonale), les communes ont le droit de percevoir, en lieu et place de la taxe d'hébergement, une taxe de promotion touristique (al. 1); cette taxe doit être perçue sur la base d'un règlement soumis à l'approbation de l'autorité communale délibérante et à l'homologation du Conseil d'Etat (al. 2); elle doit respecter les principes de modicité des taxes et de couverture des coûts (al. 3). Le règlement fixe notamment le cercle des assujettis et les bases de calcul de la taxe en tenant compte de l'avantage qu'ils retirent de l'activité touristique locale (art. 28 LTour). Sont

assujetties toute personne morale ainsi que toute personne physique ayant une activité lucrative indépendante et domiciliées en Valais, dans la mesure où l'activité qu'elles exercent a un lien avec le tourisme local (art. 29 al. 1 LTour). Le produit de la taxe de promotion touristique est utilisé dans l'intérêt des assujettis (art. 30 LTour).

b) La commune de Z._____ prélève chaque année une taxe de promotion touristique auprès des bénéficiaires du tourisme local; cette taxe est affectée à la promotion touristique (art. 1er du règlement de la commune de Z._____ du 10 novembre 1997.

Aux termes de l'art. 3 dudit règlement, sont assujettis à la taxe les bénéficiaires du tourisme, c'est-à-dire les personnes morales et les personnes physiques ayant une activité indépendante de toutes les branches qui, directement ou indirectement, tirent profit du tourisme; il y a profit indirect lorsqu'une entreprise ou un indépendant vend ses services ou ses produits à une entreprise ou à un indépendant qui vend les siens directement aux touristes (ch. 3.1). Si l'activité est accessoire, elle est taxée de la même manière (ch. 3.2). La taxe s'applique aux bénéficiaires qui sont soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique (art. 2, 3, 73 et 74 de la loi fiscale cantonale); sont donc aussi assujettis, notamment les entreprises qui ont leur siège social en dehors de la commune mais qui ont un établissement stable sur place pour leurs activités locales (art. 3 al. 2, art. 74 al. 3 de la loi fiscale cantonale) ainsi que les loueurs de chalets et appartements de vacances qui habitent à l'extérieur de la commune (ch. 3.3). L'assujettissement commence au début de l'année civile pour laquelle les taxes d'encouragement au tourisme sont perçues, mais au plus tôt au
début de l'activité lucrative; l'assujettissement prend fin le jour où ces conditions sont éteintes (ch. 3.4).

L'art. 4 du règlement communal prévoit que sont exonérées de la taxe de promotion touristique notamment: les personnes physiques ayant une activité lucrative dépendante (ch. 4.1), les activités agricoles et forestières (ch. 4.2) et les personnes exonérées de l'impôt, au sens de l'art. 79 de la loi fiscale cantonale du 10 mars 1976 (ch. 4.3).

Selon l'art. 6 dudit règlement, la taxe annuelle est constituée d'une taxe de base et d'un montant complémentaire (ch. 1); la taxe de base tient compte du lien entre l'activité de l'assujetti et le tourisme (ch. 2); le montant complémentaire prend en compte l'importance économique de l'assujetti en fonction de la valeur ajoutée par personne occupée dans son domaine d'activité (chiffres de l'Office fédéral de la statistique 1993) et en fonction du nombre de personnes occupées; un index de productivité est calculé à raison de 1 0/00 de la valeur ajoutée; pour les activités qui n'apparaissent pas dans les statistiques, il est pris en compte l'index 100; pour les entreprises saisonnières, le nombre moyen d'employés se calcule comme suit: "employés hiver + employés été" : 2 (ch. 3); le montant de la taxe complémentaire correspond à 2 fr. par point de l'index applicable (ch. 4); le coefficient de la localisation touristique est fixé à 1,0 pour Y._____ et à 0,33 (1/3) pour la vallée; il s'applique sur la taxe de base et sur le montant complémentaire (ch. 5); un forfait annuel et par logement est perçu auprès de tous les loueurs de chalet, appartements et chambres ainsi que pour les campings (ch. 6); pour tous les cas non énumérés, le
comité "Bagnes tourisme" statuera (ch. 7).

La taxe de base se monte à:
- 10'000 fr. pour les remontées mécaniques;
- 2'700 fr. pour les banques, hôtels, apparhôtels, groupes professionnels de guides de montagne et professeurs de ski, agences immobilières;
- 1'200 fr. pour les pensions, bars, cafés, salons de thé, dancings, toutes personnes indépendantes enseignant le sport lié au tourisme, écoles privées, bijouteries, horlogeries, magasins de vêtements, de sport, de souvenirs et de photos, magasins d'alimentation, de boissons, pharmacies, drogueries, parfumeries, opticiens, fleuristes, librairies, agences de voyage, garages avec pompes à essence, cinémas, locaux de variétés, fiduciaires, médecins, physiothérapeutes, notaires, avocats, architectes, ingénieurs, agents de change, assurances, auberges, cabanes, homes de séjour ou de cure, homes pour enfants, cliniques, logements de groupes, restaurants, centres thermaux ou de cure, de bain et sportif (mini-golf, tennis ou centres équestres, etc.), kiosques, entreprises de nettoyages, salons de jeux, taxis indépendants, sanatorium;

- 600 fr. pour les sociétés hydroélectriques, entreprises de transport (bus, taxis, location de voiture), salons de coiffure, garages, entreprises de construction, artisanales, industrielles, télécommunications, blanchisseries;
- 400 fr. pour le camping de résidence et 200 fr. pour le camping de passage;
- 80 fr. pour la location d'un studio ou d'une chambre chez l'habitant; 120 fr. pour un deux pièces; 200 fr. pour un trois pièces; 280 fr. pour un quatre pièces; 360 fr. pour un cinq pièces; 400 fr. pour un six pièces; 480 fr. pour un sept pièces et plus.

4.- Après avoir laissé cette question ouverte (cf.
ATF 122 I 61 consid. 2a p. 64 et 3b p. 67), la jurisprudence considère actuellement (cf. arrêt non publié du 17 mai 1999 en la cause A. c. commune X. et Tribunal administratif du canton des Grisons, consid. 2b), en accord avec la doctrine, que les taxes d'encouragement au tourisme sont, en principe, des impôts d'affectation dépendant des coûts (Kostenanlastungssteuer) (sur cette notion cf. ATF 124 I 289 consid. 3b p. 291-292 et les références citées; cf. également Toni Russi, Taxe de soutien en faveur du tourisme - une appréciation fiscale, in Expert fiduciaire 1999 p. 144 ss; Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, thèse Berne 1991, p. 58 ss).

Il en va notamment ainsi de la contribution litigieuse, contrairement à ce que pense l'autorité intimée qui la qualifie de charge de préférence (sur cette notion, cf.
122 I 305 consid. 4b p. 309 et la jurisprudence citée). En effet, si elle ne frappe certes que les personnes retirant un profit économique particulier du développement touristique de la commune, elle ne constitue toutefois pas la contrepartie des prestations, des avantages ou des installations spécifiques dont celles-ci bénéficieraient individuellement.

Vu sa nature, la taxe communale doit dès lors satisfaire aux mêmes exigences constitutionnelles strictes qu'un impôt (cf. ATF 122 I 305 consid. 4c p. 311).

5.- a) Invoquant la violation du principe de la légalité, la recourante soutient que les art. 27 ss LTour ne définissent pas de manière assez précise le cercle des contribuables, l'objet et la manière de calculer la taxe litigieuse.
Par ailleurs, le règlement communal qui, selon l'art. 28 LTour, règle ces questions ne constituerait pas une base légale formelle puisqu'il n'aurait pas été soumis au référendum facultatif, pas plus d'ailleurs que son homologation par le Conseil d'Etat.

b) Selon le principe de la légalité en matière fiscale (cf. art. 4 aCst. et 127 al. 1 Cst.), la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi.

Conformément à ce principe, une disposition légale déléguant à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution ne peut constituer un blanc-seing et doit indiquer, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et la base de calcul de ladite contribution (cf. ATF 125 I 182 consid. 4a p. 193; 122 I 305 consid. 5ap. 311 et les références citées).

Lorsque le législateur cantonal délègue au législateur communal la compétence d'établir une contribution, la délégation n'a pas besoin d'être délimitée aussi strictement quant à son objet qu'une délégation en faveur de l'organe exécutif cantonal ou communal; un acte législatif communal offre en effet les mêmes garanties qu'un acte législatif cantonal ou fédéral lorsqu'il est adopté par l'organe législatif de la commune ou s'il est soumis à référendum (facultatif ou obligatoire) (cf. ATF 120 Ia 265 consid. 2a p. 266-267 et les références citées). Le législateur cantonal peut ainsi, dans une loi au sens formel, déléguer au législateur communal une compétence fiscale, à condition cependant que la constitution cantonale ne l'exclue pas ou n'exige pas une base légale formelle cantonale (cf. ATF 122 I 305 consid. 5a p. 312 et la jurisprudence citée).

c) Selon l'art. 24 de la Constitution valaisanne du 8 mars 1907, les impôts de l'Etat et des communes sont fixés par la loi qui consacrera le principe de la progression et l'exemption d'un certain minimum d'existence. Cette disposition n'exige pas que les impôts communaux soient définies dans tous leurs éléments par une loi

cantonale. En outre, comme l'a relevé l'arrêt attaqué que la recourante ne conteste pas sur ce point, aucune disposition constitutionnelle cantonale ne prohibe la délégation de compétence fiscale du législatif cantonal au législatif communal prévue par les art. 27 ss LTour. Le contenu de ces dispositions paraît de plus suffisant dans la mesure où elles définissent de manière générale le cercle des assujettis (cf. art. 29 LTour) ainsi que certains principes régissant le calcul (cf. art. 27 al. 3 et 28 LTour) et l'affectation de la taxe litigieuse (cf. art. 30 et 31 LTour). Par ailleurs, le règlement communal a été adopté par l'organe législatif de la commune (Conseil général) et a été soumis à un référendum facultatif (cf. art. 16, 30 et 66 de la loi valaisanne du 13 novembre 1980 sur le régime communal). Il fixe de surcroît en détail le cercle des contribuables (art. 3 et 4) ainsi que les modalités de calcul
(art. 6) de la taxe en cause et constitue ainsi une base légale suffisante (loi au sens formel) pour la perception de cette dernière.

6.- a) L'intéressée prétend que le montant mis à sa charge pour l'ensemble de l'année 1998 est partiellement dépourvu de base légale, le règlement communal n'étant entré en force qu'après son homologation par le Conseil d'Etat le 28 janvier 1998.

b) Selon la jurisprudence, il est possible de déroger au principe de la non-rétroactivité des lois aux conditions cumulatives suivantes: la rétroactivité doit être expressément prévue par la loi ou ressortir clairement de son esprit, elle doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps, ne pas conduire à des inégalités choquantes, se justifier par des motifs pertinents, soit répondre à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu, et, enfin, respecter les droits acquis (cf. ATF 125 I 182 consid. 2b/cc p. 186 et les arrêts cités; sur la rétroactivité des lois fiscales, cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3ème éd. Zurich 1998, n. 276 p. 66; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5ème éd. Zurich 1995, p. 145-146 et la jurisprudence citée).

c) Certes, l'assujettissement de la recourante à la taxe litigieuse dès le 1er janvier 1998 résulte d'une application rétroactive du règlement communal. Il apparaît néanmoins qu'un tel effet rétroactif est inhérent au système mis en place par le législateur communal et ressort clairement de l'esprit dudit règlement. Ce dernier prévoit en effet expressément que l'assujettissement à la taxe communale - qui est prélevée annuellement (cf. art. 1er) - commence au début de l'année civile pour laquelle elle est perçue, au plus tôt toutefois dès le début de l'activité lucrative du contribuable (cf. art. 3 ch. 3.4 dudit règlement). Dans la mesure où l'intéressée a commencé son activité commerciale avant le 1er janvier 1998, son assujettissement dès cette date pour l'ensemble de l'année en cause découle dès lors directement de la réglementation communale. L'application rétroactive de cette dernière ne porte en outre que sur une période limitée et la recourante n'établit pas qu'elle créerait des inégalités choquantes, ne serait pas justifiée par des motifs pertinents ou ne respecterait pas ses droit acquis. Vu ces éléments, une telle application, qui remplit toute les conditions posées par la jurisprudence mentionnée ci-dessus (lettre b),
doit être admise.

7.- a) Invoquant la violation des principes de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement, l'intéressée se plaint du fait que les bailleurs de locaux commerciaux ne sont pas soumis à la taxe litigieuse alors qu'ils profiteraient comme elle du développement touristique de la commune. Elle prétend en outre être fortement désavantagée par rapport à des commerces sis en dehors de la station de Y._____ qui, bien que retirant du tourisme des profits similaires aux siens, ne devraient s'acquitter que du tiers de la taxe communale qui lui est réclamée. Elle considère de plus qu'il est inéquitable de prévoir des taxes de base différentes selon les types d'entreprises assujetties et que la référence à des statistiques fédérales datant de 1992/1993 pour fixer le montant complémentaire à la taxe de base n'est pas rationnelle. Elle soutient par ailleurs que, dans la mesure où la capacité contributive des contribuables n'est pas suffisamment prise en compte pour le calcul de la taxe communale, elle serait imposée plus lourdement que des entreprises de taille plus importante.

b) Les principes de l'égalité (cf. art. 4 aCst. et 8 Cst.) et de l'interdiction de l'arbitraire (cf. art. 4 aCst.
et 9 Cst.) sont étroitement liés. L'inégalité de traitement apparaît en effet comme une forme particulière d'arbitraire consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement

(cf. ATF 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et les références citées).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (cf. art. 4 aCst. et 127 al. 2 Cst.). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313-314 et la jurisprudence citée).

Ces principes ont une portée partiellement différente pour les impôts d'affectation dépendant des coûts, telles les taxes de promotion touristique (cf. Marantelli, op. cit. , p. 81-86; cf. également Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975, p. 52-54). En effet, le cercle des contribuables se limite généralement aux personnes auxquelles des motifs objectifs et raisonnables commandent de faire supporter certaines dépenses de la collectivité publique (cf. ATF 124 I 289 consid. 3b p. 291-292 et les références citées), soit, pour les taxes de promotion touristique, aux personnes morales ou physiques exerçant une activité indépendante qui retirent un profit économique du tourisme (cf.
Russi, op. cit. p. 146-148; Marantelli, op. cit. , p. 429-442; Pierre-Olivier Zingg, La taxe de séjour et la taxe de tourisme, thèse Lausanne 1971, p. 144 et 155-157). Par ailleurs, dans la mesure où ces dernières contributions n'ont pour objets que les recettes liées au tourisme, la capacité économique des personnes assujetties ne doit pas être déterminée en fonction de l'ensemble de leurs revenus ou de leur fortune, comme c'est le cas en matière d'impôts directs, mais selon d'autres critères (cf. Marantelli, op. cit. , p. 84 et 442 ss, notamment 447 et 449; Russi, op. cit. , p. 148-149; cf. également Archives 49 p. 345 consid. 3b et 3c p. 350-351).

c) La recourante ne démontre pas qu'elle se trouverait dans la même situation que les bailleurs de locaux commerciaux et retirerait du tourisme des profits identiques aux leurs. Il est dès lors douteux que son grief soit conforme aux exigences de motivation de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ.
Cette question peut toutefois demeurer indécise dans la mesure où le moyen soulevé doit être écarté. En effet, les gains qu'elle réalise lors de la vente de produits aux vacanciers sont directement liés au tourisme. Elle ne se trouve dès lors pas dans la même situation que lesdits bailleurs dont les bénéfices ne peuvent, tout au plus, qu'avoir un lien très indirect avec le tourisme. En effet, si les surfaces qu'ils mettent en location sont occupées par un commerce à vocation touristique, elles ne constituent cependant qu'un moyen d'exploitation de celui-ci et ne sont l'objet d'aucune transaction commerciale entre ledit commerce et les touristes. Ainsi, le fait de soumettre ces deux types de profits à un traitement fiscal différent ne constitue pas une inégalité de traitement contraire aux art. 4 aCst. et 8 Cst.

d) La taxe communale comprend, d'une part, une taxe de base, dont le montant varie en fonction du secteur d'activité de l'entreprise assujettie ainsi que de sa situation géographique sur le territoire communal, et, d'autre part, un montant complémentaire calculé, en principe, selon l'importance économique nationale dudit secteur d'activité et le nombre de personnes occupées par l'entreprise concernée (cf.
art. 6 du règlement communal).

Certes, cette manière de fixer la taxe litigieuse ne se fonde pas sur l'importance économique des contribuables telle qu'elle résulte de l'ensemble de leurs résultats commerciaux.
Cette taxe vise cependant uniquement les profits qu'ils retirent du tourisme et peut de ce fait être fixée avec un certain schématisme, selon d'autres critères que ceux utilisés en matière d'impôts directs (cf. lettre b ci-dessus et Marantelli, op. cit. , p. 453 ss). Au demeurant, la recourante n'explique pas les raisons pour lesquelles cette taxe devrait être fixée proportionnellement au poids économique global de chaque assujetti. Par ailleurs, elle ne démontre pas que les bénéfices qu'elle retire du tourisme seraient identiques à ceux d'un commerce similaire sis hors de la station de Y._____ et qu'elle serait dès lors discriminée par le fait que ce dernier ne doit supporter que le tiers de la taxe dont elle doit s'acquitter. Elle n'établit pas non plus que la taxe de base mise à

sa charge serait supérieure à celle due par une entreprise dont les liens avec le tourisme seraient identiques aux siens. Elle n'explique en outre pas en quoi le montant qui lui est réclamé à titre de taxe de base (1'200 fr.) ne tiendrait pas compte des relations de son activité avec le tourisme (cf. art. 6 ch. 2 du règlement communal) et serait trop élevé. De plus, même si la taxe de base constitue l'essentiel de la contribution totale annuelle qu'elle doit supporter, le montant complémentaire qui s'y ajoute est proportionnel au nombre de postes de travail qu'elle offre et permet ainsi d'adapter, du moins en partie, sa charge fiscale à sa taille. A cet égard, les quelques exemples chiffrés qu'elle fournit ne suffisent pas à démontrer qu'elle serait systématiquement imposée de manière plus lourde que des entreprises concurrentes occupant un nombre supérieur de personnes. Au surplus, elle n'explique pas clairement en quoi le fait d'avoir une employée à son service la discriminerait par rapport à un commerce concurrent exploité sous forme de raison individuelle ou de société de personnes et occupant également une personne. Au demeurant, dans la mesure où le texte du règlement communal (cf. art. 6 ch. 3 de ce dernier) se réfère au nombre de personnes occupées par l'entreprise assujettie, il ne semble pas faire de distinction selon que celles-ci ont ou non la qualité d'employées.

Enfin, les critiques de principe que l'intéressée adresse au "coefficient de localisation touristique" fixé par l'art. 6 ch. 5 du règlement communal, de même qu'aux taxes de base prévues pour les divers types de commerces assujettis et aux données statistiques fédérales datant de 1992/1993 prises en compte pour fixer le montant complémentaire, sont toutes irrecevables dans le cadre d'un contrôle concret des normes (cf. consid. 2a ci-dessus et ATF 122 I 213 consid. 3e p. 222).

Lausanne, le 12 mars 2001