Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 88/2009

Arrêt du 19 mars 2010
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Müller, Président,
Karlen, Zünd, Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____ SA,
représentée par Me Pierre Siegenthaler, avocat,
recourante,

contre

Conseil d'Etat du canton du Valais,
case postale, 1951 Sion,
Commune de Val-d'Illiez, Administration communale, 1873 Val-d'Illiez.

Objet
Règlement concernant la maîtrise des résidences secondaires de la commune de Val-d'Illiez; taxe de compensation,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public, du 19 décembre 2008.

Faits:

A.
Selon publication dans le Bulletin officiel du canton du Valais n°44 du 2 novembre 2007, le 29 octobre 2007, l'Assemblée primaire de la Commune de Val-d'Illiez a approuvé la modification partielle de son Règlement communal des constructions du 21 décembre 1992 par l'adoption d'un avenant intitulé Règlement concernant la maîtrise des résidences secondaires (RMRS ou le Règlement communal).
Le Règlement communal distingue un secteur résidentiel, qui comprend les zones à bâtir du secteur village (art. 3 RMRS), et un secteur touristique, qui comprend les zones à bâtir des Crosets, de Crettex-Bornex, de Champoussin, des Flats et des Bains (art. 17 RMRS). Il met sur pied un système de quota pour les résidences principales et un système de "taxe de compensation" pour les résidences secondaires dont les modalités sont réglées de la manière suivante:
ARTICLE 1 : BUTS
1. Le règlement concernant la maîtrise des résidences secondaires (RMRS) est établi en vue du maintien de la population locale et du tourisme, ainsi que pour assurer un développement harmonieux et durable du territoire communal.
2 C'est à partir des buts énoncés à l'article premier de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LAT) que se dégagent les objectifs prioritaires suivants :
a. Protection des bases naturelles d'existence
b. Utilisation mesurée du sol : modérer l'utilisation du sol sur le territoire communal en réduisant le nombre de

logements de résidence secondaire construits
c. Urbanisation coordonnée avec le développement souhaité : diversifier l'affectation des nouvelles constructions, pour obtenir un équilibre entre résidences secondaires et résidences principales
d. Création de conditions favorables à l'économie
e. Augmentation de l'offre de résidences principales
f. Réponse aux besoins de logements de la population autochtone en augmentant l'offre d'espaces habitables
g. Amélioration de l'occupation de résidences secondaires par une utilisation plus intensive
h. Diminution de l'émigration des jeunes et des familles : réserver suffisamment de terrains pour les résidences principales, afin de garantir le maintien d'une population locale forte
i. Favoriser les lits chauds par rapport aux lits froids dans le secteur touristique
j. Empêcher une urbanisation anarchique
k. Préserver des paysages attractifs.
ARTICLE 4 : DÉFINITIONS
1. Sont considérés comme résidences principales au sens du RMRS les logements qui sont occupés de façon durable par des personnes ayant leur domicile fixe (au sens de l'art. 23 CCS), respectivement le domicile fiscal, sur la commune.
2. Tous les logements qui ne comptent pas parmi les résidences principales sont considérés comme des résidences secondaires, hormis les hôtels qui ont un statut particulier.
(...)
ARTICLE 6 : QUOTA DE RÉSIDENCE PRINCIPALE - RÈGLEMENT
1. Le quota minimum de résidence principale est calculé en pour cent de la surface brute de plancher (SBP).
2. Pour toutes constructions de logements, le quota de résidence principale doit correspondre, par bâtiment, au minimum à 50% de la SBP créée. Le 50% restant peut être utilisé librement pour de la résidence secondaire. Dans le cas d'un seul logement, le quota de résidence principale est de 100%.
3. Dans le but de maintenir un habitat principal majoritaire au village, dans les zones du centre, du village, d'extension du village et dans la zone mixte résidentielle et d'activités commerciales et artisanales, le quota de résidence principale est de 75%. Dans le cas d'un seul logement, le quota de résidence principale est de 100%.
(...)
ARTICLE 7 : OBLIGATION D'UTILISATION / LOCATION
1. Les résidences principales doivent réellement être utilisées en tant que telles. Lorsque ces logements ne sont pas utilisés par un propriétaire, ils doivent être mis en location ou occupés par des personnes résidant à l'année ou exerçant une activité économique saisonnière.
2. Le propriétaire est garant que l'occupation du logement concerné s'effectue en tant que résidence principale.
3. Les appartements ayant la fonction de résidence principale devront obligatoirement avoir une part proportionnelle de surface sur la façade principale à l'aval.
4. Les logements de résidence secondaire sont soumis aux articles 22, 23 et 24 (points 1 et 2) du secteur touristique.
(...)
ARTICLE 14 : BUTS
1. Dans sa partie SECTEUR TOURISTIQUE, le règlement concernant la maîtrise des résidences secondaires (RMRS) est établi dans le but de favoriser les lits chauds au détriment des lits froids, de garantir une utilisation mesurée du sol et un développement équilibré des stations.
(...)
ARTICLE 17 : DÉFINITIONS
1. Sont considérés comme résidences principales au sens du RMRS les logements qui sont occupés de façon durable par des personnes ayant leur domicile fixe (au sens de l'art. 23 CCS), respectivement le domicile fiscal, sur la commune.
2. Sont considérés comme résidences secondaires occupées au sens du RMRS les logements qui sont occupés au minimum 70 jours par année ou utilisés par des personnes exerçant une activité économique saisonnière.
3. Tous les logements qui ne comptent pas parmi les résidences principales ou les résidences secondaires occupées sont considérés comme des résidences secondaires, hormis les hôtels qui ont un statut particulier.
4. Les logements existants ainsi que ceux dont les demandes d'autorisation de construire complètes et conformes ont été déposées avant l'entrée en force du RMRS sont considérés comme logements de l'ancien droit. Il

en est de même pour les logements dont l'acte de vente a été déposé au service cantonal des registres fonciers et de la géomatique pour demande d'autorisation d'acquisition d'une résidence secondaire selon la LFAIE.
5. La valeur de l'assurance du bâtiment est sa valeur à neuf. La somme d'assurance étant adaptée annuellement à l'indice du coût de la construction, elle sera fournie chaque année par le propriétaire afin de déterminer le montant de la taxe de compensation si nécessaire. En cas de litige, un expert peut être mandaté pour estimer la valeur d'assurance d'un bien.
ARTICLE 19 : PORTÉE DU RMRS DANS LE SECTEUR TOURISTIQUE
1. Le RMRS s'applique à tous les nouveaux volumes habitables créés (résidence principale, résidence secondaire, résidence secondaire louée), aux logements qui changent de propriétaire ainsi qu'aux agrandissements et changements d'affectation de bâtiments dont résultent des habitations (résidence principale, résidence secondaire).
2. Ne sont pas concernés par le RMRS: Les agrandissements, pour autant que la nouvelle surface habitable créée ne peut pas servir comme logement autonome. Cas échéant, le logement créé ultérieurement est soumis au RMRS.
ARTICLE 20 : DUREE
1. Les logements sont soumis au présent règlement pour une durée de 20 ans dès l'obtention du permis d'habiter ou, en cas de changement de propriétaire, dès la date d'acquisition du bien.
2. La période de 20 ans peut être annualisée par une combinaison des diverses propositions : résidence principale, résidence secondaire louée, résidence secondaire.
ARTICLE 21 : RESIDENCE PRINCIPALE
1. Tout logement occupé en tant que résidence principale selon l'article 18 point 1 ne fait pas l'objet d'une taxe de compensation.
2. Pendant les années où le logement n'est pas occupé en tant que résidence principale, il est soit occupé ou mis en location aux conditions définies sous l'article 22 point 1, soit une taxe de compensation annuelle est perçue selon l'article 23.
ARTICLE 22 : RESIDENCE SECONDAIRE
1. Lorsqu'un logement n'est pas utilisé en tant que résidence principale ou lorsque la taxe de compensation n'est pas perçue, il doit être occupé ou mis en location au minimum 70 jours par année. Il peut également être utilisé par des personnes exerçant une activité économique saisonnière.
2. Lorsque le minimum de 70 jours par année n'est pas atteint, une taxe de compensation est encaissée selon l'article 23.
3. Le propriétaire est garant de l'occupation du logement concerné. Il avisera la Commune par écrit (courrier, fax, internet) avant toute occupation du logement s'il désire que les jours d'occupation soient comptabilisés. Ce système d'annonce peut être remplacé par un système mis à disposition par la Commune. Sur demande de la Commune, il fournira toutes les pièces justificatives des occupations.
ARTICLE 23 : RESIDENCE SECONDAIRE - TAXE DE COMPENSATION
1. Pour tout logement destiné uniquement à la résidence secondaire (art. 18 point 3), une taxe de compensation équivalente à 20% de la valeur de l'assurance du bâtiment sera appliquée, sous réserve des dispositions particulières (article 24).
2. Cette taxe est annualisée à raison de 1% par année, et cela pendant 20 ans. Après le cumul de 20 versements, plus aucune taxe de compensation n'est perçue, sous réserve des dispositions particulières (article 24).
3. Le pourcentage de cette taxe de compensation peut être atténué en occupant ou en mettant son logement en location. Le barème suivant est appliqué :
a. Occupation/locations jusqu'à 20 jours l'entier de la taxe est dû
b. Occupation/locations de 21 à 69 jours diminution de la taxe de 2% par jour
c. Occupation/locations de 70 jours et plus aucune taxe de compensation n'est perçue
4. L'encaissement de la taxe de compensation est sous la responsabilité de la commune. Les montants versés à l'administration lui sont définitivement acquis. L'administration communale tient un registre des contributions versées par logement au titre de taxe de compensation.
5. La taxe ne peut être utilisée que pour favoriser les équipements et les infrastructures touristiques dans les zones à bâtir concernées. Dans le secteur résidentiel, elle peut aussi être utilisée pour l'achat de terrains constructibles.
6. La comptabilisation de ces montants sera faite dans un fond spécial séparé au bilan de la Commune.

B.
La société X._____ SA (ci-après: la Société) est propriétaire d'une part de propriété par étages n°*** située dans le secteur touristique de la zone à bâtir des Crosets.
Après avoir vainement formé opposition durant la consultation du projet de Règlement, la Société a recouru auprès du Conseil d'Etat du canton du Valais. Par décision du 14 mai 2008, le Conseil d'Etat a homologué le Règlement et rejeté le recours de la Société.
Le 30 juin 2008, cette dernière a interjeté recours contre la décision rendue le 14 mai 2008 par le Conseil d'Etat auprès de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais (ci-après: le Tribunal cantonal). Elle soutenait qu'il ne s'agissait pas d'une taxe de compensation, mais d'un impôt à but spécial dont ni le droit fédéral ni le droit cantonal n'autorisaient le prélèvement par la commune et dénonçait son caractère confiscatoire et disproportionné.

C.
Par arrêt du 19 décembre 2008, le Tribunal cantonal a rejeté le recours, parce que l'art. 23 RMRS instituait une taxe de compensation permettant au propriétaire de se libérer du respect d'un quota sur sa résidence principale. La compétence de la commune pour instituer une telle taxe reposait sur l'art. 13 al. 2 let. g de la loi cantonale du 23 janvier 1987 concernant l'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LcAT; RSVS 701.1). Enfin, la taxe en cause ne violait ni la garantie de la propriété ni les principes de proportionnalité et d'équivalence.

D.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler le Règlement. Elle se plaint de la violation de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire, de la loi cantonale d'application de cette dernière, de la Constitution valaisanne et de l'interdiction de l'arbitraire.
Le Conseil d'Etat a renoncé à déposer des observations. Le Tribunal cantonal et la Commune de Val-d'Illiez concluent au rejet du recours.

E.
La procédure de recours devant le Tribunal fédéral a été suspendue jusqu'au résultat de la votation populaire sur la Loi sur le tourisme publiée dans le Bulletin officiel du canton du Valais du 5 décembre 2008. Le projet ayant été rejeté en votation populaire du 29 novembre 2009, la procédure a repris à cette date.

F.
Le 19 mars 2010, la IIe Cour de droit public a tenu une audience de délibération.
Considérant en droit:

1.
1.1 Le Tribunal fédéral connaît des recours en matière de droit public contre les actes normatifs cantonaux (art. 82 let. b LTF), dont font partie les actes normatifs édictés par les communes dès leur approbation par l'autorité cantonale (arrêt 1C 469/2008 du 26 mai 2009, consid. 1 non publié aux ATF 135 I 233; arrêt 2P.89/2005 du 18 avril 2006, consid. 1.1). La liste d'exclusion du recours en matière de droit public de l'art. 83 LTF ne concerne que les décisions et ne trouve donc pas d'application en cas de recours contre un acte normatif cantonal (Alain Wurzburger, Commentaire LTF, n°83 ad art. 82 LTF). D'après l'art. 87 al. 1 LTF, le recours est directement recevable contre les actes normatifs cantonaux qui ne peuvent faire l'objet d'un recours cantonal. Lorsque le droit cantonal prévoit un recours contre les actes normatifs cantonaux, l'art. 86 LTF est applicable (art. 87 al. 2 LTF).

1.2 Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF; cf. Bernard Corboz, Commentaire LTF, Berne 2009, n°6 ad art. 101 LTF) contre un arrêt rendu par une autorité cantonale supérieure (art. 86 al. 2 et 87 al. 2 LTF; cf. en outre sur ce point: arrêt 1C 140/2008 du 17 mars 2009, consid. 1) de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d LTF et art. 37 al. 4 et 38 al. 3 LcAT) confirmant la validité de la taxe de remplacement prévue par le

Règlement concernant la maîtrise des résidences secondaires de la Commune de Val-d'Illiez, le présent recours en matière de droit public est en principe recevable.

2.
2.1 Aux termes de l'art. 89 al. 1 LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteint par l'acte normatif attaqué et a un intérêt digne de protection actuel ou virtuel à son annulation (art. 89 al. 1 LTF). Une simple atteinte virtuelle suffit, pourvu qu'il y ait un minimum de vraisemblance que la partie recourante puisse un jour se voir appliquer les dispositions critiquées (arrêts 2C 274/2008 du 25 septembre 2009, consid. 2.1 (publication prévue); 1C 469/2008 du 26 mai 2009, consid. 1.1 non publié aux ATF 135 I 233).

2.2 En l'espèce, la recourante est déjà propriétaire d'une part de copropriété par étages située dans le secteur touristique. Il n'est pas exclu qu'elle souhaite devenir propriétaire d'autres immeubles destinés à être utilisés comme résidences secondaires dans le secteur touristique et qu'elle soit de ce fait assujettie dans le futur (cf. art. 18 RMRS) à la "taxe de compensation" de l'art. 23 RMRS. Elle a donc qualité pour recourir.

3.
3.1 Selon l'art. 95 LTF, le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (let. a), qui comprend les droits constitutionnels des citoyens, ainsi que les droits constitutionnels cantonaux (let. c). Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF. Il n'est ainsi lié ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente.

3.2 Le Tribunal fédéral ne peut aller au-delà des conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF). Dans le cadre d'un contrôle abstrait, le Tribunal fédéral s'impose une certaine retenue eu égard notamment aux principes découlant du fédéralisme, de la proportionnalité et, lorsqu'il s'agit d'un acte normatif édicté par une commune, de l'autonomie communale. Dans ce contexte, ce qui est décisif, c'est que la norme mise en cause puisse, d'après les principes d'interprétation reconnus, se voir attribuer un sens compatible avec les dispositions du droit supérieur. Pour en juger, il faut notamment tenir compte de la portée de l'atteinte aux droits en cause, de la possibilité d'obtenir ultérieurement, par un contrôle concret de la norme, une protection juridique suffisante, et des circonstances concrètes dans lesquelles ladite norme sera appliquée. Le Tribunal fédéral n'annule les dispositions cantonales ou communales attaquées que si elles ne se prêtent à aucune interprétation conforme au droit constitutionnel ou si, en raison des circonstances, leur teneur fait craindre avec une certaine vraisemblance qu'elles soient interprétées de façon contraire à la Constitution (ATF 135 II 243 consid. 2; 135 I 233 consid. 3.2 p. 246; arrêt 1C 140 /
2008 du 17 mars 2009, consid. 3 et les arrêts cités).
Sous l'empire de l'ancienne OJ et du recours de droit public, lorsque l'arrêté cantonal attaqué ne violait le droit constitutionnel que sous certains aspects seulement, le Tribunal fédéral n'annulait en principe que les seules dispositions litigieuses. Il n'annulait intégralement l'arrêté cantonal attaqué que si ces dispositions ne pouvaient pas être supprimées sans dénaturer l'acte dans son ensemble (ATF 123 I 112 consid. 2b p. 116 s.; 118 Ia 64 consid. 2c p. 72, 113 Ia 126 consid. 5 p. 131). Cette jurisprudence garde sa valeur sous le régime de la loi sur le Tribunal fédéral, pour autant que la motivation (art. 42 et 106 al. 2 LTF) et les conclusions du recours le permettent (art. 107 al. 1 LTF).

3.3 La recourante requiert l'annulation du Règlement communal dans son ensemble, mais ne motive de griefs qu'à l'encontre de la taxe de remplacement de l'art. 23 RMRS, qu'elle juge notamment contraire à l'art. 24 Cst./VS et dont elle demande clairement l'annulation. Ce faisant, elle conclut, implicitement au moins, à l'annulation de l'arrêt attaqué. En revanche, telle qu'elle est formulée, la conclusion tendant à l'annulation du Règlement communal dans son ensemble est irrecevable du moment que la recourante n'indique pas dans quelle mesure elle s'en prend à chacune des dispositions ni ne démontre que l'annulation de la disposition attaquée priverait le Règlement communal de sens dans son entier. Par conséquent, le Tribunal fédéral n'annulera, cas échéant, que les dispositions qui ont fait l'objet d'un grief suffisamment motivé.

4.
La recourante soutient que la taxe de l'art. 23 RMRS viole l'art. 24 Cst./VS et la législation cantonale en matière fiscale. La Commune intimée n'aurait, selon elle, pas la compétence d'instituer la taxe litigieuse, parce qu'elle constitue en réalité un impôt.

4.1 Aux termes de l'art. 24 Cst./VS, les impôts de l'Etat et des communes sont fixés par la loi. Selon l'art. 175 de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1), les communes municipales perçoivent un impôt personnel (let. a), un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques et des fonds de placement (let. b), un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales et, le cas échéant, un impôt minimum auprès de ces mêmes contribuables (let. c), un impôt foncier (let. d) et un impôt sur les chiens (let. e). Selon l'art. 226 LF/VS, outre les impôts dont il est fait mention à l'art. 175, les communes perçoivent encore les taxes, amendes et autres recettes prévues par la législation spéciale. L'art. 227 LF/VS autorise en outre les collectivités de droit public exécutant des oeuvres d'intérêt public à percevoir auprès du groupe de propriétaires fonciers qui en profite plus particulièrement une contribution. L'art. 105 de la loi cantonale du 5 février 2004 sur les communes (LCo/VS; RSVS 175.1) fixe les principes qui régissent les taxes que les collectivités de droit public perçoivent pour les services en vertu de la législation spéciale.
Il résulte de ce qui précède que les communes valaisannes sont autorisées à légiférer en matière de contributions publiques (communales) lorsque le droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral P.215/1978 du 22 décembre 1978, consid. 3d) le prévoit dans sa législation spéciale (cf. pour un exemple ancien relatif au droit des pauvres: arrêt du Tribunal fédéral P.1685/194 du 12 juillet 1985 in RVJ 1985 p. 22 ss ainsi que l'arrêt cantonal in RVJ 1985 p. 18 ss).

4.2 Selon l'art. 13 al. 2 let. g LcAT, le règlement en matière d'aménagement du territoire que les communes valaisannes édictent pour déterminer les possibilités d'utilisation des différentes zones d'affectation (art. 13 al. 1 LcAT) définit notamment les contributions de remplacement. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal cantonal a implicitement considéré que l'art. 13 al. 2 let. g LcAT désignait les taxes causales à l'exclusion des impôts.
Dans le même sens, dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 8 du Règlement des quotas et du contingentement des résidences secondaires des communes de Chermignon, Icogne, Lens, Mollens, Montana et Randogne, permettant de compenser la part de résidence principale exigée par le versement d'une taxe de remplacement s'élevant à 20% de la valeur du logement concerné, trouvait son fondement dans l'art. 13 al. 2 let. g LcAT (ATF 135 I 233 consid. 2.10 p. 245), du moment qu'il s'agissait d'une taxe compensatoire, soit d'une taxe causale, qui libérait celui qui la versait de l'obligation de fournir une prestation de nature primaire, c'est-à-dire, dans la cause qu'il devait juger, de respecter le quota de résidence principale institué par la nouvelle réglementation communale (ATF 135 I 233 consid. 9.1 p. 254 s.).

4.3 En d'autres termes, l'art. 13 al. 2 let. g LcAT confère aux communes valaisannes la compétence d'édicter des taxes causales en matière d'aménagement du territoire et non pas celle de prélever des impôts.

5.
Il convient par conséquent de qualifier la "taxe de compensation" de l'art. 23 RMRS.

5.1 La doctrine et la jurisprudence définissent l'impôt comme la contribution qu'un particulier verse à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de la réalisation du bien commun. Il est perçu inconditionnellement, indépendamment d'une contre-prestation de la collectivité publique, dès que le particulier réalise l'état de fait du prélèvement de l'impôt même s'il n'a pas bénéficié de prestations particulières de l'Etat (ATF 122 I 305 consid. 4b p. 309; 95 I 504 consid. 1 p. 506; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 4 n°5; LE MÊME, Réforme fiscale écologique, fondements et application [ci-après cité: Réforme], Bâle/Genève/Munich 2001, p. 13 ss; MARKUS REICH, Steuerrecht, Zurich/Bâle/Genève 2009, p. 19 n°15).

5.2 En revanche, les taxes causales, parmi lesquelles figurent les émoluments, les charges de préférence et les taxes de remplacement, reposent sur un lien particulier entre le contribuable et la collectivité publique, parce qu'elles constituent la contrepartie équivalente d'une prestation ou d'un avantage étatique économique ou

juridique (comme le rappelle l'ATF 109 Ib 308 consid. 5b p. 314), qui en constitue la cause (ATF 121 II 138 consid. 3a p. 141 et les références citées; PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 2; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 4 n°6; LE MÊME, Réforme, p. 13 ss; LE MÊME, Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, Bâle 1991, p. 20 et 35; MARKUS REICH, op. cit., p. 19 n°15).

5.3 Lorsque le montant de la taxe dépasse celui de l'avantage étatique qui en constitue la cause, la jurisprudence qualifie la contribution d'impôt mixte ("Gemengsteuer", cf. ATF 105 Ia 2; 103 Ia 85 consid. 5a p. 87; 101 Ia consid. 1 p. 183 concernant un impôt sur les bateaux; 90 I 86 consid. 3b p. 93, 95 concernant une taxe de séjour). Ce dernier se caractérise par le fait qu'il constitue à la fois une taxe correspondant à une prestation déterminée de l'Etat et un impôt destiné à couvrir ses frais généraux (ATF 103 Ia 80 consid. 3b p. 83).

5.4 La taxe de remplacement est due par une personne dispensée d'un devoir public, qui en constitue l'obligation primaire. La doctrine y range notamment la taxe d'exemption de l'obligation du service militaire (ATF 121 II 166 consid. 4 p. 170), du service du feu (ATF 123 I 56), de construire des abris antiatomiques (ATF 112 Ib 358, 367) ou des places de stationnement (arrêts 2C 541/2008 du 13 novembre 2009, consid. 4.3; 2P.128/1999 du 18 août 1999 in ZBl 104/2003 p. 551; cf. PETER LOCHER, op. cit., p. 4; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 5 n°9 et les références citées).

6.
6.1 Selon la jurisprudence, la qualification d'une contribution doit reposer sur sa nature et non pas sur son but. Le Tribunal fédéral a néanmoins reconnu qu'il était possible de distinguer les contributions publiques en fonction des objectifs visés par le prélèvement (ATF 125 I 182 consid. 4c p. 194, arrêt 2C 469/2009 du 10 juillet 2009, consid. 4.2.3). Les redevances fiscales ont pour objectif d'obtenir des ressources financières permettant à la collectivité publique d'accomplir les tâches qui lui sont dévolues, tandis que les contributions d'orientation (improprement nommées taxes d'orientation) ont pour but d'agir sur le comportement des contribuables en les incitant à adopter une attitude compatible avec les objectifs que fixe cette dernière. De telles redevances provoquent nécessairement un effet d'orientation, tendant à modifier le comportement des contribuables conformément à l'intention du législateur et un effet fiscal en ce qu'elles procurent à l'Etat un certain rendement qui résulte de l'attitude des contribuables qui ne se laissent pas influencer (Xavier Oberson, Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, op. cit., p. 47).

6.2 Il n'en demeure pas moins que les contributions d'orientation, suivant qu'elles sont liées, ou non, à une prestation étatique, doivent être qualifiées soit de taxe d'orientation soit d'impôt d'orientation (cf. ATF 125 I 182; arrêt 2C 469/2009 du 10 juillet 2009, consid. 4.2.3; Peter Locher, op. cit., p. 6; Xavier Oberson, Réforme, p. 14; Le Même, Droit fiscal suisse, p. 6 n°12 ss; Le Même, Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, op. cit., p. 62 ss, 67 et les références citées). Une contribution d'orientation qui a pour but principal ou, ne serait-ce qu'accessoire, d'obtenir des ressources fiscales constitue un impôt (Markus Reich, op. cit., p. 22 n°24), à l'instar des impôts dits mixtes ("Gemengsteuer"), qui demeurent des impôts bien qu'ils constituent une combinaison d'impôt et de taxe causale (Markus Reich, op. cit., p. 20 s n°19). La composante d'orientation n'y change rien.

7.
7.1 En l'espèce, le Tribunal cantonal a jugé que l'art. 23 RMRS instituait une taxe de compensation, parce qu'elle était due, selon lui, en contrepartie de la dispense de réalisation des parts (quota) de résidence principale et devait faire suite à une demande individuelle de compensation (arrêt attaqué, consid. 2c). La recourante considère cette interprétation du droit cantonal comme arbitraire.

7.2 Appelé à revoir l'interprétation d'une norme sous l'angle restreint de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si celle-ci apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En revanche, si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne s'avère pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, cette interprétation sera

confirmée, même si une autre solution - éventuellement plus judicieuse - paraît possible (arrêt 2C 131/2009 du 7 septembre 2009, consid. 7.2; ATF 132 I 175 consid. 1.2 p. 177).

7.3 La recourante fait valoir à juste titre que le Tribunal cantonal a interprété de manière arbitraire le Règlement communal: les résidences secondaires se trouvant dans le secteur touristique ne sont pas soumises à l'obligation de quota de résidence principale. L'obligation relative au quota ne s'applique qu'aux constructions de logements (cf. notamment art. 6 al. 2 RMRS). Il n'y a par conséquent dans le règlement communal en cause aucun lien entre une obligation de quota et le paiement de la taxe de compensation de l'art. 23 RMRS. L'art. 22 RMRS démontre bien que dite taxe de compensation est encaissée lorsque le minimum de 70 jours d'occupation de la résidence secondaire n'est pas atteint. La motivation retenue par le Tribunal cantonal ne trouve par conséquent aucun appui dans les dispositions du Règlement communal. Cette constatation ne conduit toutefois pas à l'admission du recours. En effet, si la motivation du Tribunal cantonal est arbitraire, le résultat auquel il est parvenu ne l'est pas, comme cela ressort du considérant ci-dessous (sur cette notion, p. ex.: ATF 135 V 2 consid. 1.3 p. 4 et 5; 134 I 140 consid. 5.4 et les arrêts cités p. 148).

8.
8.1 L'art. 22 RMRS prévoit que, "lorsqu'un logement n'est pas utilisé en tant que résidence principale ou lorsque la taxe de compensation n'est pas perçue, il doit être occupé ou mis en location au minimum 70 jours par année". La rédaction de cet article n'est certes pas heureuse. En mentionnant dans la même proposition tout à la fois l'obligation d'occupation ou de location des résidences secondaires et la taxe de remplacement, l'art. 22 RMRS ouvre en effet la voie à plusieurs interprétations. Les notions "d'occupation" et de "mise en location" peuvent être comprises comme une simple modalité de perception de la taxe de l'art. 23 RMRS ou comme une obligation indépendante instituée par le législateur communal, qui peut être interprétée comme l'obligation primaire dont le contribuable est libéré s'il s'acquitte de la taxe de l'art. 23 RMRS.
Dans un contrôle abstrait, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, le Tribunal fédéral n'annule une disposition légale que si elle ne peut pas être interprétée conformément à la Constitution - en l'espèce - cantonale (cf. consid. 3.2 ci-dessus). Pour être conforme à l'art. 24 Cst./VS, l'art. 22 RMRS doit par conséquent être interprété en ce sens qu'il impose aux propriétaires une obligation primaire qui consiste à "occuper ou mettre en location" leurs résidences secondaires situées dans le secteur touristique au minimum 70 jours par année. Contrairement à ce que défend la recourante, le Règlement communal prévoit ainsi bien une obligation primaire, dont les contribuables peuvent se libérer en s'acquittant de la taxe compensatoire de l'art. 23 RMRS.

8.2 Fixé par année à 1% de la valeur de l'assurance du bâtiment pendant vingt ans, le montant de la taxe de l'art. 23 RMRS correspond au désavantage qu'endurent les propriétaires de résidences secondaires qui optent pour l'occupation ou la location de leur bien conformément au Règlement communal, de sorte que cette dernière respecte le principe d'équivalence et ne comprend pas de composante d'impôt, même accessoire, comme pourrait l'être un impôt mixte. Sous cet angle également, il est exclu de la qualifier d'impôt.

8.3 Il s'ensuit qu'en instituant une taxe permettant au propriétaire de se libérer de l'obligation d'occupation ou de location de la résidence secondaire, l'art. 23 RMRS prévoit bien une taxe de compensation au sens de l'art. 13 al. 2 let. g LcAT (à l'instar de la taxe de remplacement des quotas de résidence principale cf. ATF 135 I 233 consid. 2.10 et 9.1 p. 245 et 254 s.). Qualifier la taxe de compensation en cause de "taxe d'incitation", dans la mesure où, pour améliorer l'occupation de résidences secondaires et favoriser les lits chauds par rapport au lits froids dans le secteur touristique (art. 1 al. 2 let. g et i RMRS), elle diminue progressivement en fonction du temps d'occupation ou de location annuel (cf. art. 23 al. 3 RMRS), ne change pas sa nature (cf. consid. 6.2 ci-dessus). Il s'agit en outre bien d'une mesure de politique d'aménagement tendant, conformément à l'objectif visé à l'art. 75 Cst., à une occupation judicieuse et mesurée du territoire (ATF 135 I 233 consid. 2.7 p. 243 s.). De même, le fait que l'art. 23 al. 5 RMRS prévoit que la taxe compensatoire ne peut être utilisée que pour favoriser les équipements et les infrastructures touristiques dans les zones à bâtir concernées ou pour l'achat de terrains
constructibles ne change rien non plus à sa nature. L'affectation de la taxe en cause, qui, à l'instar des taxes d'incitation, produit nécessairement des recettes, n'est pas déterminante à cet égard.

8.4 La taxe de l'art. 23 RMRS étant une taxe de remplacement, c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a jugé que la Commune intimée trouvait la compétence de l'édicter dans l'art. 13 al. 2 let. g LcAT. Le recours est par conséquent rejeté. Cette conclusion n'entre au demeurant pas en contradiction avec la volonté du Grand Conseil du canton du Valais d'adopter une disposition légale de droit cantonal instituant nouvellement un "impôt d'incitation sur les résidences secondaires" - et non pas une taxe - dans la Loi sur le tourisme (cf. son art. 27), publiée dans le Bulletin officiel du canton du Valais du 5 décembre 2008 et entièrement rejetée en votation populaire du 29 novembre 2009.

8.5 La "taxe de compensation" de l'art. 23 RMRS est par conséquent conforme à l'art. 24 Cst./VS.

9.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. L'arrêt du 19 décembre 2008 est confirmé.
Succombant, la recourante doit supporter les frais de la procédure (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué d'indemnité de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué aux participants à la procédure et au Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public.

Lausanne, le 19 mars 2010
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président: Le Greffier:
Müller Dubey