Urteilskopf

100 Ia 60

11. Arrêt du 30 janvier 1974 dans la cause Philippe Andersen contre Société de développement de Verbier et Conseil d'Etat du Canton du Valais.
Regeste (de):
Art. 4 und 46 Abs. 2 BV; Art. 30 Abs. 3 KV Wallis. Kurtaxe. Delegation von Befugnissen. Gesetzliche Grundlage. Interkantonale Doppelbesteuerung. Rechtsungleiche Behandlung.

1. Voraussetzungen für die Delegation einer Befugnis von der Legislative an die Exekutive im Steuerrecht. Wesentliche Bestandteile der Kurtaxe (Erw. 2 a und b).

2. Kompetenzdelegation vom Volk ans Parlament im Steuerrecht. Zulässigkeit (Erw. 2 c).

3. Die blosse Genehmigung eines von der Exekutive erlassenen Reglementes durch die Legislative kann die fehlende Grundlage in einem formellen Gesetz nicht ersetzen, wenn es sich um die Voraussetzungen selbst und das Mass der Steuer handelt (Erw. 2 c.)

4. Kann die Befugnis zur Erhebung echter Steuern an privatrechtliche Vereine übertragen werden? (Erw. 2 d).

5. Die Kurtaxe fällt nicht unter das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot, soweit sie nicht den Charakter einer (allgemeinen) Aufenthaltersteuer hat. Doppeltes Kriterium: Mässiger Betrag und besondere Verwendung der Abgabe. Der Ertrag der Kurtaxe muss zur Deckung von Ausgaben dienen, die alle überwiegend den Kurgästen dienen. Prüfung der Ausgaben für touristische Werbung unter diesem Gesichtspunkt (Erw. 3).

Regeste (fr):
Art. 4 et 46 al. 2 Cst.; art. 30 al. 3 Cst. val. Taxe de séjour. Délégation de compétence. Base légale. Double impositton intercantonale. Inégalité de traitement.

1. Conditions de la délégation de compétence de l'autorité législative à l'autorité exécutive en matière d'impôts. Eléments essentiels de la taxe de séjour (consid. 2 a et b).

2. Délégation de compétence du peuple au Parlement en matière d'impôts. Admissibilité (consid. 2 c).

3. La seule approbation par l'autorité législative d'un règlement établi par l'autorité exécutive ne peut suppléer à l'absence d'une base posée par la loi au sens formel, lorsqu'il s'agit des conditions mêmes et de la mesure de l'impôt (consid. 2 c).

4. Le pouvoir de prélever de véritables impôts peut-il être délégué à des associations de droit privé? (consid. 2 d).

5. La taxe de séjour ne tombe pas sous le coup de l'interdiction de la double imposition intercantonale, tant qu'elle n'a pas le caractère d'un impôt (général) sur le séjour. Double critère du montant modéré et de l'affectation spéciale de la contribution. Le produit de la taxe de séjour doit servir à couvrir des dépenses qui toutes profitent de façon prépondérante aux hôtes de la station. Examen à cet égard des dépenses de publicité touristique (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 4 e 46 cpv. 2 CF; art. 30 cpv. 3 Cost. vallesana. Tassa di soggiorno. Delega di competenza. Base legale.

Doppia imposizione intercantonale. Disparità di trattamento.

1. Presupposti della delega di competenza in materia fiscale effettuatadall'autorità legislativa a favore di quella esecutiva. Elementi essenziali della tassa di soggiorno (consid. 2 a e b).

2. Delega di competenza effettuata dal popolo a favore del parlamento in materia fiscale. Ammissibilità (consid. 2 c).

3. La sola approvazione da parte dell'autorità legislativa di un regolamento emanato dall'autorità esecutiva non può supplire al-l'assenza di una base costituita da una legge in senso formale, ove si tratti dei presupposti e della misura dell'imposta (consid. 2 c).

4. Può essere delegato ad associazioni di diritto privato il potere di riscuotere vere e proprie imposte? (consid. 2 d).

5. La tassa di soggiorno non soggiace al divieto della doppia imposizione intercantonale qualora non abbia il carattere di una imposta (generale) sul soggiorno. Criterio cumulativo dell'ammontare moderato e dell'utilizzazione specifica del tributo. Il gettito della tassa di soggiorno dev'essere destinato a coprire esclusivamente spese di cui profittino in modo preponderante gli ospiti del centro turistico. Esame sotto questo profilo delle spese di pubblicità turistica (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 62

BGE 100 Ia 60 S. 62

A.- Acceptée en votation populaire les 11 et 12 septembre 1971, la loi valaisanne du 12 mai 1971 sur l'organisation de l'Union valaisanne du tourisme et des sociétés de développement fait de l'Union valaisanne du tourisme (UVT) un "organisme semi-public d'information, de propagande et de publicité touristiques" qui a pour but de "faciliter le séjour des hôtes dans le canton et d'y promouvoir l'essor du tourisme" (art. 1er). Associations régies par les art. 60 et suiv. CC et placées sous la surveillance de l'UVT, les sociétés de développement poursuivent le même but sur le plan local; il leur incombe également d"'agrémenter le séjour des hôtes en favorisant l'équipement et les manifestations culturelles, touristiques et sportives" (art. 4). L'UVT et les sociétés de développement ont notamment pour ressource le produit d'une taxe de séjour (art. 6), perçue dans tout le canton auprès des personnes de passage ou en séjour dans une localité sans y être domiciliées (art. 8). Les propriétaires - ainsi que les membres de leur famille - qui occupent leur propre chalet, appartement de vacances ou résidence secondaire, sont exonérés de cette taxe s'ils sont membres de la société de développement locale ou lui versent une contribution équivalant à la cotisation de

BGE 100 Ia 60 S. 63

membre (art. 9 ch. 1). La taxe de séjour est perçue par nuitée, un forfait étant cependant possible (art. 10). Le montant de la taxe, qui peut varier selon la qualité de l'hébergement et l'équipement de la station, est fixé par un règlement établi par le Conseil d'Etat et soumis à l'approbation du Grand Conseil (art. 11 et 18 al. 2). Il en va de même de toutes les autres modalités d'application non expressément prévues par la loi. Enfin, l'art. 12

précise que le produit de la taxe de séjour ne peut être affecté à d'autres buts que ceux qui sont définis aux art. 1er et 4 (buts légaux de l'UVT et des sociétés de développement).
Edicté par le Conseil d'Etat le 29 septembre 1971 et approuvé par le Grand Conseil le 12 novembre de la même année, le règlement d'exécution précise le régime de la taxe de séjour et il en organise la procédure de perception à ses art. 38 à 57. L'art. 41 fixe le minimum et le maximum de la cotisation ou contribution prévue à l'art. 9 ch. 1 de la loi, et cela de manière différente suivant qu'il s'agit de propriétaires domiciliés en Valais, dans un autre canton ou à l'étranger. Selon l'art. 45, le montant de la taxe de séjour elle-même peut varier entre un minimum de 10 centimes et un maximum de 2 francs par nuitée et par personne. Il est fixé par chaque société de développement, sous réserve d'approbation par le Comité de l'UVT; celui-ci veille à ce que la taxe soit proportionnée aux besoins de la station et aux dépenses qu'elle engage pour agrémenter le séjour de ses hôtes (art. 46 al. 1). Le produit de la taxe de séjour encaissé par les sociétés de développement revient partiellement à l'UVT (art. 48). La taxe est perçue par les sociétés de développement là où elles sont officiellement reconnues comme membres actifs de l'UVT, et partout ailleurs par l'UVT elle-même (art. 49). Selon l'art. 57, les communes ne peuvent prétendre au produit de la taxe de séjour, ni s'en prévaloir pour éluder les tâches qui leur incombent légalement en matière d'infrastructure. Pour 1972, la Société de développement de Verbier (SDV) a fixé le montant de la taxe de séjour à 1 fr. 10 pour les adultes et à 55 ct. pour les enfants de 6 à 16 ans, les enfants de moins de six ans étant exonérés. Elle a en outre arrêté le barême suivant pour les cotisations ou contributions annuelles dont le paiement dispense de la taxe de séjour en vertu de l'art. 9 ch. 1 de la loi:

BGE 100 Ia 60 S. 64

Membres SDV

Non-Membres

cotisations

contributions

Propriétaire domicilié en Valais

80 fr.

50 fr.

Propriétaire domicilié en Suisse

200 fr.

150 fr.

Propriétaire domicilié hors de Suisse

300 fr.

200 fr.

Par lettres-circulaires des 3 et 27 mars 1972, la SDV a invité ses membres et les propriétaires d'immeubles de cette station à opter pour l'une des trois possibilités qui leur étaient offertes: adhésion à la société et paiement de la cotisation, versement d'une contribution annuelle ou paiement de la taxe de séjour.

B.- Domicilié à Muri près Berne, Philippe Andersen est propriétaire d'un chalet à Verbier. Malgré deux rappels, il refusa de faire le choix qui lui était proposé, estimant inéquitable d'être soumis à une taxe sur laquelle il n'avait pas été consulté, quoique citoyen suisse, et dont le montant lui paraissait excessif. Le 12 octobre 1972, la SDV lui adressa une facture de 132 fr. à titre de taxe de séjour pour 120 nuitées en 1972. Andersen s'adressa alors au Comité de l'UVT, puis recourut contre la décision de celui-ci auprès du Conseil d'Etat en faisant valoir que ni la taxe de séjour valaisanne, ni la cotisation ou la contribution qui peut la remplacer ne reposaient sur une base légale suffisante, que cette taxe était en outre contraire à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale, et qu'il y avait enfin inégalité de traitement à faire dépendre du lieu de domicile du redevable le montant de la cotisation ou contribution à la Société de développement. Par prononcé du 28 mars 1973 notifié le 10 avril, le Conseil d'Etat a rejeté le recours et confirmé la décision de l'UVT enjoignant au recourant de s'acquitter soit de la taxe de séjour, soit de la contribution réclamée par la SDV.

C.- Par recours de droit public du 8 mai 1973, Andersen demande au Tribunal fédéral d'annuler le prononcé du Conseil d'Etat. En se fondant sur les art. 4 et 46 al. 2 Cst. et 30 al. 3 Cst. cant., le recourant reprend les trois mêmes moyens que devant le Conseil d'Etat. Il requiert la production des comptes de la SDV et de l'UVT pour 1971 et 1972, d'un décompte relatif à la perception de la taxe de séjour à Verbier et à son emploi

pour les années 1971 et 1972, et enfin du tarif applicable dans cette station pour la perception et l'exemption de la taxe de séjour. Le Conseil d'Etat conclut au rejet du recours, en produisant notamment les pièces requises par le recourant. La Société de développement de Verbier s'en remet à la réponse du Conseil d'Etat.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. a) Le recours ne vise pas directement la loi du 12 mai 1971 et son règlement d'exécution du 29 septembre 1971, qui ne peuvent plus être attaqués en tant que tels, le délai de l'art. 89 OJ étant échu. C'est à l'occasion d'une décision d'application dont il demande l'annulation, et à titre préjudiciel, que le recourant met en cause la constitutionnalité de ces deux actes. Il en a la faculté en vertu d'une jurisprudence constante (RO 97 I 29 et arrêts cités). b) Lorsqu'il invoque l'art. 30 ch. 3 Cst. cant., le recourant fait implicitement valoir que la réglementation appliquée en l'espèce a été en partie et indûment soustraite au référendum obligatoire par le détour d'une délégation de pouvoir. S'il entend se plaindre ainsi d'une violation du droit de vote, sur la base de l'art. 85 lit. a OJ, il n'a pas qualité pour agir, n'étant pas citoyen actif dans le canton du Valais (RO 99 Ia 211). Il peut en revanche se prévaloir de cette inconstitutionnalité pour contester la base légale de la taxe ou de la contribution qu'on lui réclame.

2. Les parties, qui se réfèrent à la jurisprudence du Tribunal fédéral (RO 90 I 94, 93 I 24 consid. 5, Archives 42 p. 281 consid. 5), admettent toutes deux que la taxe de séjour n'est ni un simple émolument, ni une charge de préférence, mais un impôt de dotation ou d'affectation, c'est-à-dire un impôt affecté à un but spécial. Se prévalant du principe de la légalité de l'impôt, le recourant soutient que la loi du 12 mai 1971 n'est pas une base légale suffisante de la taxe de séjour parce que, au lieu d'en déterminer elle-même la mesure et le mode de calcul, elle procède sur ces points par délégation de pouvoir, en renvoyant à un règlement qui échappe au référendum obligatoire. Par ailleurs, ce règlement se borne à fixer un minimum et un maximum, en sous-déléguant aux sociétés de développement le pouvoir

d'arrêter le montant exact de la taxe à percevoir dans leur rayon. a) Le Tribunal fédéral admet depuis longtemps, et de façon constante, qu'une délégation de compétence de l'autorité législative à l'autorité exécutive est possible à la triple condition de n'être pas prohibée par la constitution cantonale, de se limiter chaque fois à une matière déterminée, avec des directives précises portant sur l'essentiel lorsqu'il s'agit de toucher gravement à la situation juridique des administrés, et enfin d'être consentie par un acte soumis au référendum lorsque la mesure à prendre en vertu de la délégation l'aurait elle-même été si elle avait été prise par l'autorité législative (RO 98 Ia 109, avec citations de doctrine et de jurisprudence, et 592). Le Conseil d'Etat, qui se prévaut de cette jurisprudence, passe sous silence les exigences particulièrement strictes posées par le Tribunal fédéral en matière de contributions publiques, et plus spécialement d'impôts. Il faut que la loi au sens formel, c'est-à-dire celle qui émane de l'autorité législative, détermine elle-même les éléments essentiels, notamment les conditions et la mesure, de la contribution à percevoir, une exception n'étant admise que pour les émoluments de chancellerie (RO 97 I 203 lit. b, 347 et 804 consid. 7, avec citations de doctrine; 99 Ia 603. Récemment (RO 99 Ia 701 ss), le Tribunal fédéral a étendu cette exception à certains autres émoluments; mais il n'a nullement envisagé d'en faire autant poui les impôts proprement dits. L'art. 25 de la constitution valaisanne, dont le recourant ne se prévaut cependant pas, consacre ces principes en prescrivant que les impôts de l'Etat et des communes sont fixés par la loi; ceci doit valoir à plus forte raison pour des impôts perçus par des organisations para-étatiques. Or, on vient de le relever, la taxe de séjour est un impôt proprement dit, quand bien même elle contient en partie des éléments qui sont ceux de l'émolument. b) En l'espèce, la délégation au Conseil d'Etat remplissait en tout cas deux des trois conditions posées par la jurisprudence. Elle n'était pas prohibée par la constitution cantonale; elle a de plus été consentie par un acte soumis au référendum obligatoire conformément à l'art. 30 ch. 3 Cst. cant. Il reste donc à examiner si la loi au sens formel règle elle-même l'essentiel, ou si elle s'en est remise au règlement sur des points qu'elle aurait dû traiter elle-même.

La loi du 12 mai 1971 détermine avec précison le cercle des redevables, en désignant comme tels, sous réserve de diverses exceptions, les personnes de passage ou en séjour dans une localité du canton (art. 8 et 9). Elle prescrit en outre le mode de calcul de la taxe, en prévoyant qu'elle se perçoit par nuitée avec possibilité d'un forfait (art. 10), et qu'elle peut varier selon la qualité de l'hébergément et l'équipement de la station (art. 11 al. 1). Elle en détermine aussi l'affectation, en disposant que son produit ne peut être destiné qu'aux buts visés par l'UVT et les sociétés de développement (art. 12). Elle en désigne enfin implicitement les bénéficiaires, lorsqu'elle prévoit que les ressources de l'UVT et des sociétés de développement proviennent notamment du produit de la taxe de séjour (art. 6), laissant entendre par là que ces organisations sont seules à en bénéficier.

En revanche, la loi ne désigne pas les autorités ou les organisations chargées de la perception; toutefois, outre que l'on peut hésiter à considérer ce point comme esssentiel vu la nature de la taxe dont il s'agit, le titre et le système de la loi permettent de déduire que ce sont les organisations bénéficiaires, encore qu'il eût été judicieux de le dire expressément. Ce qui manque avant tout dans la loi, c'est toute indication chiffrée sur le montant de la taxe, dont le maximum n'est même pas fixé. Il s'agit là d'un élément essentiel qui relève de la loi au sens formel selon la jurisprudence. Le recourant a donc en principe raison de critiquer l'insuffisance d'une base légale sur ce point. Le Conseil d'Etat oppose à ce grief que la loi précise les facteurs de variation de la taxe (art.11). Dans l'actuelle période de forte inflation, il serait inopportun d'y fixer un maximum susceptible d'être rapidement dépassé et dont chaque adaptation périodique nécessiterait une nouvelle votation populaire. Il n'y aurait pas lieu de se montrer aussi exigeant quant à la base légale d'un impôt spécial et modéré, affecté à un but déterminé, que pour celle des impôts ordinaires sur le revenu ou la fortune. Enfin, le règlement d'exécution devait être soumis à l'approbation du Grand Conseil et il l'avait été.
Le fait que la loi permet de faire varier la taxe selon la qualité de l'hébergement et l'équipement de la station n'affaiblit en rien le grief du recourant, car une telle règle ne donne aucune indication quant au montant même de la taxe. L'argument tiré de l'inflation et de la spécialité de l'impôt, en revanche,

a plus de poids, mais il n'est pas déterminant. Certes, pour des impôts dont le montant varie selon un certain taux en fonction de la valeur des éléments imposables (fortune et revenu par exemple), les conséquences de la dépréciation de l'argent se corrigent automatiquement sans qu'il soit nécessaire de modifier la loi, alors que cela ne se produit pas pour des impôts fixes. Mais il n'y a pas là un motif suffisant de déroger au principe de la légalité formelle de l'impôt; on ne saurait en effet où fixer la limite de la dérogation. Le critère de la plus ou moins grande spécialité de l'impôt n'est en outre pas propre à conduire à une solution sûre. Par ailleurs, le législateur a la possibilité d'indexer le montant des impôts fixes, ou tout au moins son maximum, par exemple en fonction des variations de l'indice des prix à la consommation. La modicité de la taxe de séjour apparaît comme très relative, puisqu'elle peut atteindre, pour une famille, plusieurs centaines de francs par an et il serait fort délicat de fixer les limites de la légalité formelle sur la base d'un tel critère. Des divers arguments du Conseil d'Etat, le seul qui mérite d'être pris en considération est donc celui qui est fondé sur le fait que le montant maximum de la taxe a été fixé par un règlement approuvé par le Grand Conseil conformément à une exigence de la loi adoptée par le peuple. c) Le règlement d'exécution de la loi du 12 mai 1971 a été arrêté par le Conseil d'Etat et approuvé par le Grand Conseil, en vertu des art. 11 et 18 al. 2 de la loi acceptée par le peuple. Selon l'arrêt publié au RO 99 Ia 535 ss, une délégation en blanc du législateur à l'autorité exécutive, en ce qui concerne le montant de l'impôt - en l'occurence, une taxe sur les véhicules automobiles - serait contraire au principe de la séparation des pouvoirs, mais il n'en vas pas nécessairement ainsi en cas de délégation par le peuple au Parlement, contrairement à la récente opinion de E. HÖHN (Gesetz und Verordnung als Rechtsquellen des Abgaberechts, in: Der Staat als Aufgabe, Gedenkschrift für Max Imboden, Basel 1972, p. 173 s., 187). Si, là où existe le référendum législatif obligatoire, une loi cantonale délègue un pouvoir réglementaire au parlement, le peuple renonce ainsi par avance à se prononcer sur les questions qui font l'objet de la délégation. Aucun principe de droit constitutionnel fédéral ou général ne s'oppose à cela. La question de savoir si une telle délégation est admissible dépend donc uniquement du droit constitutionnel cantonal, que le Tribunal

fédéral interprète librement. Dans l'arrêt Wagner (RO 99 Ia 535) celui-ci a admis que c'était possible dans le canton de Bâle-Campagne, ce qui l'a amené à rejeter sur ce point le recours dont il était saisi. La constitution

valaisanne n'autorise pas expressément la délégation législative par le peuple au Parlement; mais elle ne la prohibe pas non plus. Il s'agirait dès lors de savoir s'il y faut une habilitation résultant de la constitution elle-même, ou s'il suffit que celle-ci ne s'y oppose pas. Au regard de ce qui est admis pour la délégation de compétence en général, la question est discutable, car on pourrait soutenir que le droit du peuple de se prononcer sur chaque loi ou décret en vertu de l'art. 30 ch. 3 Cst. cant. est inaliénable, sauf disposition contraire de la constitution. Ce serait cependant pousser très loin le principe de la séparation des pouvoirs entre le peuple et le Grand Conseil, en méconnaissant certaines nécessités pratiques (GIACOMETTI, Staatsrecht der schweiz. Kantone, p. 486) et en admettant que le peuple doit être protégé contre lui-même. On peut d'ailleurs se demander si l'arrêt Wagner n'a pas en réalité admis de façon générale la constitutionnalité de la délégation compétence du peuple au Parlement en matière d'impôts lorsqu'elle n'est pas interdite par la constitution cantonale. Cette question peut toutefois rester indécise, car la délégation dont il est question en l'espèce est une délégation de l'autorité législative à l'autorité exécutive, le Grand Conseil n'étant intervenu que pour donner son approbation. Dans son arrêt publié au RO 95 I 251, le Tribunal fédéral avait admis - sans d'ailleurs que cela influence le sort du recours - qu'un émolument de concession et d'utilisation des eaux publiques, dont le montant serait fixé par un règlement de l'autorité exécutive en vertu d'une délégation de compétence, aurait une base légale suffisante si le Grand Conseil y donnait son approbation. La jurisprudence récente du Tribunal fédéral concernant la légalité de l'impôt ne permet pas de maintenir un tel point de vue, s'agissant d'une taxe de séjour dont la qualification d'impôt proprement dit n'est pas contestée. Dans ses arrêts les plus récents (cf. RO 97 I 347 et la jurisprudence citée), le Tribunal fédéral a souligné en effet que la rigueur de la jurisprudence quant à la délégation en matière d'impôt ne saurait être atténuée. A peine de vider la règle de sa substance, la loi formelle doit à tout le moins définir les limites dans

lesquelles l'autorité délégataire devra user du pouvoir qui lui est délégué. La seule approbation par l'autorité législative ne peut donc suppléer à l'absence d'une base posée par la loi au sens formel, lorsqu'il s'agit des conditions mêmes et de la mesure de l'impôt. En effet, l'adoption d'une ordonnance par le Parlement et l'approbation d'un règlement de l'autorité exécutive par cette autorité sont des actes différents en fait comme en droit. Dans le premier cas, le Parlement fera en général une étude plus approfondie que dans le second; il exercera aussi pleinement sa liberté d'appréciation, sans être tenté de ménager celle d'une autre autorité. Le grief que le recourant tire de l'absence d'une base légale suffisante est donc fondé. d) Le recourant reproche de plus au règlement d'exécution du 29 septembre 1971 (art. 45) de ne fixer lui-même que le minimum (10 ct.) et le maximum (2 fr.) de la taxe de séjour, et de sous-déléguer aux sociétés de développement (art. 46) le pouvoir d'en arrêter le montant exact. On peut tout d'abord se demander s'il est admissible de déléguer un pouvoir fiscal aux sociétés de développement, en les habilitant à percevoir une taxe de séjour à leur propre profit (art. 6 de la loi). Ces sociétés sont certes des associations de droit privé régies par les art. 60 s. CC, mais elles ont un but que la loi (art. 1er et 4) définit elle-même et qui a un certain caractère d'intérêt public, et il est généralement admis que la loi peut déléguer des tâches d'administration publique à de telles associations (IMBODEN, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 3e éd. 1968, N. 514; GRISEL, Droit administratif suisse, p. 156/158). Elle peut aussi leur permettre de percevoir des émoluments en rapport avec l'accomplissement de ces tâches. La délégation du pouvoir de prélever de véritables impôts est en revanche plus discutable, car en droit suisse une telle délégation n'intervient généralement qu'en faveur des communes de toutes sortes, y compris les paroisses, et de certaines corporations spéciales de droit public (BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3e éd. 1971, p. 41). En Valais, l'art. 25 Cst. cant. semble consacrer cette tendance, en ce qu'il par le uniquement des impôts de l'Etat et des communes. Il y a donc là un point douteux, qu'il n'est cependant pas nécessaire d'approfondir, le recourant ne contestant pas en elle-même

cette délégation d'un pouvoir fiscal à une association privée d'intérêt public. Si l'on admet in casu une telle délégation, il faut en tirer les conséquences, en admettant aussi que les associations délégataires peuvent, dans les limites de la loi ou du règlement établi par l'Etat, fixer elles-mêmes le montant de l'impôt qu'elles perçoivent, car les besoins financiers ne sont pas les mêmes pour toutes. Il serait cependant normal que l'Etat - qui détient à titre originaire le pouvoir fiscal délégué - en contrôle lui-même l'exercice en se réservant la compétence d'approuver le montant fixé par chaque association, comme il le fait généralement à l'égard des communes qui prélèvent des centimes additionnels sur l'impôt cantonal. Or la réglementation dont il s'agit ici prévoit comme seul contrôle celui de l'UVT (art. 46 du règlement), qui n'est pas neutre puisqu'elle a le même but et défend les mêmes intérêts que les sociétés de développement. Cette réglementation est donc très critiquable, voire inconstitutionnelle. Toutefois, il n'y a pas lieu de tenir compte de ce moyen, le recourant n'ayant dit en aucune manière pourquoi une telle sous-délégation serait inadmissible au regard de l'art. 4 Cst. (art. 90 al. 1 lit. b OJ).

3. Le recourant se plaint ensuite d'une violation de l'art. 46 al. 2 Cst. Etant domicilié dans un autre canton que celui où il doit payer la taxe de séjour, il a qualité pour le faire. Il dit ne pas ignorer que la taxe de séjour ne tombe en principe pas sous le coup de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Il considère toutefois que les principes posés par le Tribunal fédéral ne sont pas applicables à la taxe de séjour valaisanne, parce qu'elle est affectée notamment au financement de la publicité touristique, qui ne se fait pas dans l'intérêt des hôtes. a) Le Tribunal fédéral admet en effet que la "taxe de séjour" ne tombe pas sous le coup de l'interdiction de la double imposition intercantonale, pour autant qu'elle n'ait pas le caractère d'un impôt (général) sur le séjour (RO 50 I 191; 64 I 305/306; 67 I 204/205). La taxe de séjour a pour but de faire participer les hôtes de la station au financement des installations et des manifestations qui sont créées spécialement pour eux et dont ils profitent de manière prépondérante; elle se distingue ainsi, par sa structure et son affectation, d'un impôt sur le séjour

qui tend à couvrir les dépenses ordinaires de la collectivité publique. Des arrêts récents (RO 90 I 95, consid. 4; 93 I 24, consid. 5; Archives 42 p. 276 s., 282) ont confirmé ces principes, en précisant que la taxe de séjour doit rester dans les limites d'un modique impôt spécial. La jurisprudence fait ainsi intervenir le double critère du montant modéré et de l'affectation spéciale de la contribution. Pour juger de l'affectation, il faut uniquement retenir celle que définit la loi; une utilisation en fait différente du produit de la taxe ne libère pas le redevable, mais l'habilite simplement à intervenir auprès de l'autorité de recours ou de surveillance pour qu'il soit mis fin à l'affectation illégale (RO 90 I 96; 93 I 22, consid. 3; Archives 42 p. 283/284). L'arrêt Ruppert (RO 67 I 204/205) s'exprime de façon quelque peu ambiguë lorsqu'il exige que le produit de la taxe de séjour serve à des dépenses profitant de façon prépondérante aux hôtes de la station. En effet, cela peut signifier soit qu'il doit s'agir de dépenses ayant ce caractère dans leur plus grande partie, certaines d'entre elles pouvant ne pas l'avoir, soit que prises isolément elles doivent toutes l'avoir. Cette seconde interprétation doit être retenue, car la première ouvre la porte à des abus ou tout au moins à une plus grande insécurité juridique (dans le même sens, ZINGG, La taxe de séjour et la taxe de tourisme, thèse Lausanne 1971, p. 117 à 133). A la lumière de ce principe, la publicité touristique ne saurait être financée au moyen de la taxe de séjour. Elle profite en effet avant tout à ceux qui vivent du tourisme dans la localité ou dans la région dont elle provient (hôteliers, restaurateurs, commerçants, etc.). Les hôtes n'en tirent avantage qu'au moment où ils préparent leur séjour, lorsqu'ils obtiennent dans les agences de voyage de leur pays ou d'un office suisse du tourisme des prospectus leur permettant de choisir une station et un hôtel. Dans l'arrêt Ruppert (RO 67 I 207/208), le Tribunal fédéral avait

déjà émis de sérieux doutes quant à la légitimité d'un poste de 6000 fr. pour la publicité touristique; plusieurs réglementations cantonales ou communales récentes l'excluent des tâches à financer par la taxe de séjour (cf. ZINGG, op.cit., p. 130). Dans l'arrêt publié au RO 93 I 22, 26, le Tribunal fédéral n'a d'ailleurs pas mentionné cette publicité dans la liste exemplaire qu'il donne des tâches propres à être financées

par la taxe de séjour, liste qui comprend les frais d'administration et de personnel pour un bureau de renseignement équipé de façon moderne et doté d'une riche documentation mise gratuitement à la disposition des hôtes; des subsides à des organisations sportives, installations et manifestations destinées à un public international; les frais d'un orchestre, l'aménagement et l'entretien de chemins pour les promeneurs, de bancs, de pistes de ski, la construction et l'exploitation d'un manège, d'une piscine, d'une patinoire artificielle (RO 93 I 26 en haut). b) En l'espèce, ce n'est pas en raison du montant de la taxe réclamée que le recourant en conteste la constitutionnalité; l'aurait-il fait qu'il aurait fallu lui donnet tort, le Tribunal fédéral ayant jugé en 1967 déjà, alors que la valeur de l'argent était supérieure, qu'un montant de 1 fr. 10 par nuitée restait encore dans les limites d'un impôt modique (RO 93 I 27); il en avait dit autant trois ans auparavant, dans le cas d'une taxe forfaitaire de 150 fr. par an pour un chalet occupe en moyenne à raison de trois lits (RO 90 I 103 d). C'est en raison de l'affectation de la taxe perçue à Verbier et de son utilisation pour la publicité touristique que le recourant ne la considère plus comme une simple taxe de séjour échappant à l'interdiction de la double imposition intercantonale. Le Conseil d'Etat fait valoir que la loi, seule déterminante selon la jurisprudence, "donne entière satisfaction", cela par son art. 12 tel que complété par l'art. 57 du règlement d'exécution. En réalité, il n'en est rien et la loi permet en tout cas d'utiliser largement le produit de la taxe de séjour pour la publicité touristique. En effet, l'art. 12 prescrit l'affectation de cette taxe en renvoyant aux art. 1er et 4, lesquels définissent les buts de l'UVT et des sociétés de développement. Or l'art. 1er fait de l'UVT un organisme "d'information, de propagande et de publicité touristiques". Quant à l'art. 4, il donne le même but aux sociétés de développement, en ajoutant que celles-ci sont en outre chargées d'agrémenter le séjour des hôtes en favorisant l'équipement et les manifestations dans les domaines culturels, touristiques et sportifs. L'art. 57 du règlement d'exécution ajoute que les communes ne peuvent prétendre au produit de la taxe de séjour, ni s'en prévaloir pour éluder les tâches qui leur incombent légalement en matière d'infrastructure; cette règle négative a certes son importance, mais

elle n'empêche pas que le produit de la taxe de séjour soit utilisé autrement que pour des dépenses profitant toutes de façon prépondérante aux hôtes. c) Les comptes 1971/1972 de la SDV montrent que le produit de la taxe de séjour, d'environ 600 000 fr. en 1972, n'a pas été affecté à des tâches générales dont la commune aurait dû supporter elle-même la charge financière au moyen de l'impôt ordinaire. Il en ressort en outre que les dépenses faites sont en majeure partie de celles qui peuvent être couvertes par la taxe de séjour selon l'énumération contenue dans l'arrêt publié au RO 93 I 22, 26 (subsides aux sociétés et manifestations, édilité, fonctionnement d'un bureau d'information). L'importance du service de la dette - de quelque 190 000 fr. en 1972 - a certes de quoi surprendre, mais elle s'explique par des investissements destinés à profiter aux hôtes dans le présent ou dans le futur, comme aussi par des participations non rentables à des sociétés exploitant des installations sportives, ce qui est une forme de subventions. On objecterait en vain que les hôtes actuels n'ont pas à supporter les frais d'investissements qui ne sont pas encore profitables pour eux, car ces hôtes bénéficient aujourd'hui de certaines dépenses faites dans le passé à la charge des hôtes de l'époque, ceci compensant cela. Il serait en revanche inadmissible que des terrains aient été acquis pour être revendus un jour à des construc-

teurs privés, car la charge d'intérêts inhérente à une telle opération ne doit pas incomber aux hôtes de la station; mais rien n'indique que certains des terrains figurant au bilan ont cette destination. Les comptes font apparaître des dépenses pour la publicité touristique et les prospectus. Cette affectation de la taxe, que la loi autorise, est contraire aux principes posés plus haut. Le Conseil d'Etat fait remarquer que ces dépenses ont été couvertes par d'autres recettes que la taxe de séjour. Cela paraIt à première vue exact, le poste "Publicité et prospectus" étant de 100.000 fr. environ, alors que les recettes autres que les taxes atteignent à peu de choses près ce montant. Mais la rétrocession de 73 000 fr. à l'UVT sert aussi à la publicité, qui est la tâche principale de cette organisation. En outre, dans les comptes de la SDV, le poste "Publicité et prospectus" ne comprend manifestement que les frais directs de réclame dans des journaux ou ailleurs, d'impression de documents, de réception et de voyages; il faut y ajouter une part du poste salaires - qui est

très important - car le personnel consacre sans doute une partie de son temps à la publicité. Ainsi, le produit de la taxe de séjour de Verbier sert en fait, pour une part à vrai dire mineure, à la publicité touristique. Cette constatation ne conduit cependant pas à dire que la taxe contestée est complètement contraire à l'interdiction de la double imposition intercantonale, et que pour ce motif le recourant doit en être entièrement libéré. Tout ce qu'il pourrait demander, c'est une libération partielle par réduction du tarif proportionnellement à la part de dépenses injustifiées. On peut se dispenser d'examiner cette question plus avant, le recourant pouvant de toute façon prétendre à une plus importante diminution du montant à payer, en raison de l'admission de son troisième moyen.

4. Le recourant se plaint enfin d'inégalité de traitement.
a) A ce propos, il s'en prend tout d'abord à l'art. 9 al. 1 de la loi du 12 mai 1971, en tant que cette disposition n'accorde une exonération de la taxe qu'aux seuls propriétaires en cas de paiement de la cotisation de membres ou d'une contribution équivalente à la Société de développement. Le recourant, qui est lui-même propriétaire d'un chalet à Verbier et qui bénéficie donc en principe de cette disposition, n'a pas qualité pour l'attaquer. Ce point n'a donc pas à être examiné. b) Le recourant conteste avant tout que le montant de la cotisation ou de la contribution dont le paiement exonère les propriétaires de la taxe de séjour soit plus élevé pour ceux qui sont domiciliés hors du Valais que pour ceux qui y ont leur domicile. Considérant cette cotisation ou contribution comme un "substitut" de la taxe de séjour elle-même, il estime qu'elle est soumise aux exigences découlant de l'art. 4 Cst., et que la distinction opérée selon le lieu de domicile du redevable crée une discrimination n'ayant aucune justification objective. aa) Dans un récent arrêt (arrêt Högger, RO 99 Ia 351), le Tribunal fédéral a déclaré inconstitutionnelle, pour inégalité de traitement, une disposition de la loi tessinoise exemptant complètement du paiement de la taxe de séjour les propriétaires d'appartements ou de maisons de vacances domiciliés dans le canton, les propriétaires ayant leur domicile ailleurs n'étant en en revanche pas exonérés. Toute distinction juridique qui ne trouve pas de justification objective et raisonnable dans les faits qu'il s'agit de réglementer est en effet contraire à

l'art. 4 Cst., qui doit être aussi respecté par le législateur (RO 96 I 566 consid. 3a avec références). Selon l'arrêt Högger, la question de savoir si le domicile se trouve dans le canton ou ailleurs n'est absolument pas relevante quant à l'assujettissement à la taxe de séjour, destinée à faire participer les hôtes d'une station à la

couverture des dépenses faites dans leur intérêt et dont ils peuvent tous profiter de la même façon. Dès lors, l'exonération des personnes domiciliées dans le canton crée un véritable privilège qui est contraire à la constitution. bb) La même conclusion s'impose, pour les mêmes motifs, à propos des distinctions que fait l'art. 41 du règlement d'exécution valaisan du 29 septembre 1971 selon que le redevable a son domicile en Valais, dans un autre canton, ou à l'étranger. Certes il n'y a pas exonération complète des propriétaires domiciliés en Valais. Ceux-ci doivent également choisir entre la taxe de séjour et une certaine cotisation ou contribution. Le règlement crée toutefois un privilège en leur faveur, dans la mesure où la cotisation ou contribution est à la fois inférieure en fait à la taxe de séjour normale et moins élevée que pour les propriétaires domiciliés hors du canton. La différence entre les deux réglementations est quantitative, ce qui importe peu, et non pas qualitative. Le recourant subit effectivement cette inégalité de traitement. En effet, pour 110 nuitées en 1972, il devrait payer une taxe de séjour de 132 fr., alors que s'il était domicilié en Valais, il pourrait l'éviter moyennant une cotisation de 80 fr. ou une contribution de 50 fr. seulement; son domicile se trouvant dans le canton de Berne, c'est une cotisation de 200 fr. ou une contribution de 150 fr. qu'il acquitterait en lieu et place de la taxe de séjour, si bien que la charge lui incombant est d'au moins 132 fr. L'inégalité est flagrante. Le Conseil d'Etat objecte que, la société de développement étant une association de droit privé, les cotisations ou contributions qu'elle prélève n'ont aucun caractère fiscal, qu'elles échappent de ce fait à l'art. 4 Cst., et qu'elles peuvent donc varier selon le lieu de domicile de celui qui les paie; en ce qui concerne la taxe de séjour elle-même, ajoute-t-il, tous les propriétaires d'appartements ou de maisons de vacances sont mis sur pied d'égalité, et seul cela importe. Ce raisonnement méconnaît complètement l'interdépendance que la loi et le règlement établissent entre la taxe de séjour et la cotisation ou la contribution à la société de développement, interdépendance

qui fait de cette dernière un substitut forfaitaire de la taxe de séjour. Le Conseil d'Etat défend la discrimination contestée en disant qu'elle se justifie, comme pour les permis de chasse ou de pêche par exemple, en tant qu'elle favorise ceux qui paient leurs impôts ordinaires dans le canton. Déjà réfuté par l'arrêt Högger, cet argument n'est pas pertinent. Les impôts cantonaux n'allègent pas les charges financières de la SDV, qui ne fait apparaître dans ses comptes aucune subvention cantonale. La comparaison avec le permis de chasse ou de pêche tombe elle aussi à faux; le droit de chasse étant un droit régalien du canton, il est normal qu'il puisse être exercé plus facilement par ses propres habitants, motif qui n'a pas d'équivalent pour la taxe de séjour. C'est en vain que, dans le même ordre d'idées, le Conseil d'Etat fait intervenir a contrario l'art. 43 al. 4 Cst. C'est enfin avec raison que le Conseil d'Etat admet dans sa réponse au recours - et contrairement à la décision attaquée - que la proximité du domicile et du lieu de résidence secondaire ne peut justifier la discrimination contestée. Il faut plutôt admettre qu'une telle circonstance permet au propriétaire de profiter au mieux de la station, ce qui justifierait alors une taxe de séjour plus élevée. cc) Le grief d'inégalité de traitement se révèle donc également fondé. Le recourant doit être traité de la même façon que les propriétaires domiciliés dans le canton.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet le recours et annule la décision attaquée.