Urteilskopf

128 II 112

15. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Grande Dixence SA c/ Conseil d'Etat du canton du Valais (recours de droit administratif et de droit public) 2A.525/2000 / 2P.272/2000 du 17 janvier 2002

Regeste (de):
Art. 76 Abs. 4 BV; Art. 49 Abs. 1 und 2 WRG; Gesetzmässigkeit der besonderen Wasserkraftsteuer des Kantons Wallis; allfällige wohlerworbene Rechte des Konzessionärs

Obwohl die der besonderen Steuer zu Grunde liegende Bestimmung des kantonalen Rechts weder das Objekt der Besteuerung noch die Bemessungsgrundlage dieser Steuer unmittelbar festlegt, genügt sie als gesetzliche Grundlage. Die entsprechenden Parameter lassen sich leicht aus anderen Bestimmungen des kantonalen Gesetzes ableiten, deren systematische, historische und teleologische Auslegung in diesem Punkt übereinstimmt (E. 5 und 6). Zur Bestimmung des Satzes der besonderen Steuer darf das kantonale Gesetz zulässigerweise auf den bundesrechtlich vorgesehenen Maximalsatz verweisen (E. 7-9).

Rechtsnatur der besonderen Wasserkraftsteuer im Verhältnis zum Wasserzins; Tragweite allfälliger wohlerworbener Rechte des Konzessionärs (abgeleitet aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und aus der Eigentumsgarantie) im Falle einer Erhöhung der besonderen Steuer (E. 10).

Regeste (fr):
Art. 76 al. 4 Cst.; art. 49 al. 1 et 2 LFH: légalité de l'impôt spécial valaisan sur les forces hydrauliques; droits acquis éventuels du concessionnaire.

Bien que la disposition de droit cantonal instituant l'impôt spécial ne définisse directement ni l'objet ni l'assiette de cette contribution, le principe de la légalité est respecté, car ces paramètres se laissent facilement déduire d'autres dispositions du texte même de la loi cantonale, dont l'interprétation systématique, historique et téléologique est sur ce point univoque (consid. 5 et 6). La loi cantonale peut valablement renvoyer au taux maximum prévu par le droit fédéral pour déterminer le taux de l'impôt spécial (consid. 7-9).

Nature de l'impôt spécial par rapport à la redevance hydraulique; portée d'éventuels droits acquis du concessionnaire déduits du principe de la bonne foi et de la garantie de la propriété en cas d'augmentation de l'impôt spécial (consid. 10).

Regesto (it):
Art. 76 cpv. 4 Cost.; art. 49 cpv. 1 e 2 LUFI; legalità dell'imposta speciale vallesana sulle forze idrauliche; eventuali diritti acquisiti del concessionario.

Sebbene la disposizione di diritto cantonale che istituisce l'imposta non definisca direttamente né l'oggetto né la base di calcolo del tributo, il principio della legalità risulta comunque rispettato, dato che detti parametri possono essere facilmente dedotti da altre disposizioni contemplate dalla medesima legge, la cui interpretazione sistematica, storica e teleologica è su questo punto univoca (consid. 5 e 6). Per determinare l'aliquota dell'imposta speciale, la legislazione cantonale può validamente rinviare all'aliquota massima prevista dal diritto federale (consid. 7-9).

Natura giuridica dell'imposta speciale in rapporto al canone idrico; portata di eventuali diritti acquisiti del concessionario, derivanti dal principio della buona fede e dalla garanzia della proprietà in caso di aumento dell'imposta speciale (consid. 10).

Sachverhalt ab Seite 113

BGE 128 II 112 S. 113

La société Grande Dixence SA (ci-après: la Société) bénéficie de deux concessions octroyées par l'Etat du Valais pour l'utilisation des eaux du Rhône provenant de la Viège et de la Borgne; elle est également au bénéfice de concessions délivrées par diverses communes valaisannes pour l'exploitation des forces hydrauliques des eaux de la Viège, de la Borgne et de la Fara. Certaines de ces concessions avaient initialement été établies, en 1948, en faveur de la société Energie de l'Ouest-Suisse SA (sur l'état actuel et la répartition de ces concessions, cf. HANS WYER, Rechtsfragen der Wasserkraftnutzung, thèse Berne 2000, Annexe II: Extrait du Répertoire des concessions de forces hydrauliques valaisannes [état 1999], p. 34/35). Le 3 décembre 1997, le Conseil d'Etat du canton du Valais (ci-après: le Conseil d'Etat) a décidé que, pour l'année civile 1997, le calcul de la redevance hydraulique et de l'impôt spécial se ferait sur la base d'un taux maximum de 54 fr. par kilowatt théorique jusqu'au 30 avril 1997, et de 80 fr. par kilowatt théorique dès le 1er mai 1997. Ce nouveau taux faisait suite à une modification, intervenue le 1er mai 1997 (RO 1997 p. 991 ss, p. 998), de l'art. 49 al. 1 de la loi fédérale du 22 décembre 1916 sur l'utilisation des forces hydrauliques (ci-après: LFH ou loi fédérale; RS 721.80).
Le Département de la santé, des affaires sociales et de l'énergie du canton du Valais (ci-après: le Département) a fixé l'impôt spécial sur les forces hydrauliques dû par la Société pour les années 1997 et 1998 sur la base du nouveau taux maximum (décisions des 31 janvier 1998 et 1999). La Société a formé réclamation contre ces décisions, en faisant valoir que, malgré la modification de la législation fédérale intervenue le 1er mai 1997, l'impôt spécial sur les

BGE 128 II 112 S. 114

forces hydrauliques devait continuer de se calculer selon l'ancien taux de 32 fr. 40 par kilowatt théorique (correspondant à 60 pour cent du taux maximum admis par la législation fédérale, qui était de 54 fr. jusqu'au 30 avril 1997). Elle soutenait en effet que l'application du nouveau taux de 48 fr. par kilowatt théorique (correspondant à 60 pour cent du taux maximum de 80 fr. admis par la législation fédérale à partir du 1er mai 1997) violait le principe de la légalité et portait atteinte à ses droits acquis. Elle se réservait également le droit, selon l'issue de discussions qui étaient en cours avec le Conseil d'Etat, de contester l'existence même d'une base légale suffisante permettant de prélever l'impôt spécial. Sous réserve d'une légère réduction du montant de l'impôt spécial dû pour l'année civile 1998 (résultant de la prise en compte de l'ancien taux d'imposition pour les quatre premiers mois de cette année-là), le Département a rejeté les réclamations dont il était saisi, par deux décisions du 30 septembre 1999. Le Tribunal cantonal a également rejeté, dans un seul et même arrêt du 20 septembre 2000, les recours formés par la Société contre les deux décisions précitées. La Société dépose au Tribunal fédéral un recours de droit administratif (cause no 2A.525/2000) et un recours de droit public (cause no 2P.272/2000) contre l'arrêt rendu le 20 septembre 2000 par le Tribunal cantonal. Dans son recours de droit administratif, elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi du dossier au Département pour, s'il y a lieu, nouvelle taxation. Aux termes de son recours de droit public, elle conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué sous suite de frais et dépens. Elle se plaint, en substance, de l'absence de base légale et de l'arbitraire de l'impôt spécial qui lui est réclamé et invoque la force dérogatoire du droit cantonal (sic) ainsi que la violation de ses droits acquis, du principe de la bonne foi et de la garantie de la propriété.

Après avoir joint les causes, le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable le recours de droit administratif et rejeté le recours de droit public.

Erwägungen

Extrait des considérants:

4. a) Aux termes de l'art. 76 al. 4 Cst. - qui a clarifié l'art. 24bis al. 3 aCst. sans y apporter de changement matériel (cf. Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale, in FF 1997 I 1, p. 254 ad art. 60 al. 4 du projet de nouvelle Constitution; HANS WYER, op. cit., p. 16) -, les

BGE 128 II 112 S. 115

cantons disposent des ressources en eau et peuvent prélever, dans les limites prévues par la législation fédérale, une taxe pour leur utilisation. Les limites que doit prévoir la législation fédérale, selon la disposition constitutionnelle précitée, sont fixées à l'art. 49 LFH, dont la teneur est la suivante: "1 La redevance hydraulique annuelle ne peut excéder 80 francs par kilowatt théorique (...). 2 Les usines faisant l'objet d'une concession et l'énergie qu'elles produisent ne peuvent être grevées d'impôts spéciaux. Toutefois, si la législation cantonale fixe une redevance maximum inférieure au taux admis par les prescriptions fédérales, le canton peut percevoir un impôt spécial, pourvu que les deux taxes réunies n'excèdent pas ce taux. 3 (...)
4 (...)."
b) Le prélèvement de la redevance et de l'impôt spécial font l'objet, dans la loi cantonale, de deux chapitres distincts (respectivement des chapitres 2 et 3). aa) Intitulé "Des concessions des forces hydrauliques", le chapitre 2 de la loi cantonale traite notamment, sous la lettre D, des "taxes et redevances" (art. 63 ss de la loi du 28 mars 1990 sur l'utilisation des forces hydrauliques [ci-après: LFH/VS ou loi cantonale]). Ainsi, l'art. 63 LFH/VS pose le principe d'une "taxe initiale" que doit payer le concessionnaire au concédant pour tout octroi, renouvellement ou transfert de concession de droits d'eau, tandis que l'art. 64 LFH/VS met à la charge du concessionnaire un "émolument" en faveur de l'Etat dans un certain nombre de situations proches de celles décrites à l'art. 63 (notamment en cas d'octroi, de modification, de renouvellement ou de transfert d'une concession de forces hydrauliques cantonales ou communales). Quant aux art. 65 et 66 LFH/VS, ils fixent le principe et les modalités de calcul de la redevance de la manière suivante: "Art. 65 Redevance
1 Dès le moment où le premier groupe commence à produire régulièrement du courant, le concessionnaire est tenu de verser à la communauté qui dispose de la force la redevance pour le droit d'eau concédé, redevance calculée d'après la puissance théorique et payable pour chaque année à la fin janvier de l'année suivante. 2 Aussi longtemps que le prix de la matière première force hydraulique n'est pas déterminé selon le marché libre, la redevance correspond au plus à 40% du montant maximum tel que fixé par la loi fédérale sur

BGE 128 II 112 S. 116

l'utilisation des forces hydrauliques et dans la mesure où la concession de droit d'eau n'a pas expressément prévu un montant inférieur. Si la redevance maximum selon le droit fédéral est modifiée, le maximum de la redevance appliqué dans le canton subira une modification proportionnelle. 3 (...)
Art. 66 Calcul de la puissance théorique

1 Fait règle pour le calcul de la redevance hydraulique la puissance théorique moyenne, calculée d'après la hauteur de chute et le débit utilisables. 2 La hauteur de chute utilisable correspond à la différence de niveau dans le cours d'eau naturel entre la prise d'eau et le point de restitution. 3 Est considérée comme débit utilisable la quantité d'eau disponible en vertu de la concession de droits d'eau pour autant que celle-ci ne dépasse pas la capacité d'absorption des installations autorisées. 4 Si la détermination de la puissance théorique moyenne rencontre des difficultés d'ordre technique particulières, celle-ci peut être calculée sur la base de l'énergie produite, compte tenu de la hauteur de chute et du débit disponible non utilisés. Le département décide dans quels cas ce mode de calcul peut être adopté et ordonne au besoin les mesures nécessaires. Il tient à la disposition des communes toutes les données techniques nécessaires et les assiste de ses conseils pour le calcul de la redevance. 5 (...)"

bb) L'impôt spécial fait, quant à lui, l'objet du chapitre 3 de la loi cantonale, qui comprend les art. 71 à 74 LFH/VS. L'art. 71 LFH/VS dispose notamment ceci:

"1 Le canton perçoit de toute entreprise utilisant des forces hydrauliques, dès la mise en service de l'usine, un impôt spécial sur les forces hydrauliques égal à 60% du taux maximum prévu dans la loi fédérale sur l'utilisation des forces hydrauliques. 2 Le 15% de l'impôt spécial brut revenant au canton est versé chaque année dans un fonds de financement destiné à l'augmentation du capital social des Forces motrices valaisannes (FMV). Ce fonds est à disposition du canton et des communes qui pourront l'utiliser proportionnellement à leurs droits dans la société organisée selon la présente loi. 3 Ce fonds de financement est exempté de tous impôts et est géré par le département compétent. 4 (...)

5 Le Conseil d'Etat peut, sur demande, réduire pour une durée indéterminée l'impôt spécial sur l'énergie produite dans le canton, si cette énergie est consommée par des exploitations économiquement importantes installées dans le canton et que celles-ci en tirent profit directement.

6 (...)"

Les art. 72 et 73 LFH/VS règlent des questions particulières (répartition de l'indemnité versée par la Confédération pour perte d'impôts et calcul de l'impôt spécial en cas de modernisation des installations) alors que l'art. 74 LFH/VS délègue au Conseil d'Etat la compétence d'édicter dans un règlement d'exécution les dispositions concernant notamment les modalités du calcul et de la perception des redevances et de l'impôt spécial sur les forces hydrauliques.

5. La recourante fait valoir que l'art. 71 LFH/VS ne constitue pas une base légale suffisante pour la perception d'un impôt spécial sur les forces hydrauliques. a) En matière de contributions publiques, le principe de la légalité est un droit constitutionnel indépendant dont la violation peut être directement invoquée dans un recours de droit public (cf. dans ce sens, en rapport avec l'art. 4 aCst., ATF 126 I 180 consid. 2a/aa p. 182). Il est concrétisé par l'art. 127 al. 1 Cst. qui prévoit que la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi. Cette disposition reprend la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne Constitution fédérale et vaut aussi bien pour les impôts fédéraux que cantonaux (cf. Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale, FF 1997 I 1 ss, p. 351 s.). Le principe de la légalité, qui vise notamment à protéger l'administré contre tout comportement arbitraire de l'Etat, s'applique de façon générale à toutes les contributions publiques, mais avec des nuances visant à tenir compte de la nature spécifique de certaines contributions. Ainsi, il peut notamment être assoupli lorsque d'autres principes remplissent également une fonction protectrice, tels ceux de la couverture des frais et de l'équivalence qui permettent, dans une certaine mesure, de contrôler le montant de la contribution (cf. ATF 126 I 180 consid. 3a p. 188). Ces principes ne sauraient toutefois remplacer complètement et entièrement l'exigence d'une base légale formelle (cf. ATF 125 I 173 consid. 9c p. 180).

b) Dans le cas particulier, l'impôt spécial est destiné, pour une petite part seulement, à alimenter des fonds spéciaux (cf. art. 70 al. 1 et art. 71 al. 2 LFH/VS), sans toutefois qu'on puisse dire que ceux-ci servent directement les intérêts des entreprises qui y sont assujetties (sur les buts de ces fonds, cf. art. 70 al. 2 et 89 LFH/VS). La contribution en cause ne saurait donc être qualifiée de charge de préférence (sur cette notion, cf. ATF 122 I 305

consid. 4b p. 309 s.). Au demeurant, dans sa plus grande part, il faut admettre - en

BGE 128 II 112 S. 118

l'absence d'indications contraires - que l'impôt spécial sert au financement des dépenses générales du canton. Il doit par conséquent reposer sur une base légale formelle possédant la densité normative requise pour les impôts au sens strict du terme (cf. ATF 125 I 182 consid. 4a p. 193; ATF 124 I 11 consid. 6a p. 19).

6. a) Selon la recourante, la loi cantonale ne définit pas l'objet de l'impôt spécial, le renvoi de l'art. 71 al. 1 LFH/VS à la législation fédérale ne permettant pas de remédier à cette insuffisance. Elle considère en effet que ce point devrait être réglé directement dans la loi cantonale elle-même, la possibilité de déterminer l'objet de l'impôt par le recours à une interprétation systématique de la loi n'étant pas, à ses yeux, en accord avec les exigences qui découlent du principe de la légalité. Par ailleurs, en ce qui concerne l'assiette de l'impôt spécial, l'art. 71 al. 1 LFH/VS ne comporterait pas réellement de renvoi au droit fédéral, le texte de la disposition précitée étant "muet à ce sujet". Un tel renvoi ne serait d'ailleurs pas suffisamment clair pour être pris en considération, car la loi fédérale ne définit nullement l'assiette de l'impôt spécial, mais seulement celle de la redevance (cf. art. 51 LFH). Enfin, la recourante souligne que la législation fédérale ne pose qu'une seule limite, à savoir que, cumulés, redevance et impôt spécial ne doivent pas dépasser le taux maximum fixé à l'art. 49 al. 1 LFH. L'application de l'art. 71 LFH/VS conduirait ainsi à "un résultat absurde qui débouche en réalité sur un renvoi circulaire", allant de la législation cantonale à la législation fédérale pour fixer le taux d'imposition, puis de la législation fédérale à la législation cantonale pour déterminer les bases de calcul applicables. b) Il est vrai que, considéré isolément, l'art. 71 al. 1 LFH/VS ne permet pas de déterminer précisément l'objet de l'impôt spécial et la manière de le calculer. Toutefois, en prévoyant que cet impôt "est égal à 60 pour cent du taux maximum prévu dans la loi fédérale sur l'utilisation des forces hydrauliques", la disposition précitée renvoie clairement au montant maximum prévu à l'art. 49 al. 1 LFH, soit 80 fr. par kilowatt théorique (54 fr. jusqu'au 30 avril 1997). Avec l'autorité intimée, il faut donc convenir que ce renvoi permet aisément de déterminer tant l'objet de l'impôt spécial (les kilowatts théoriques) que son taux (48 fr. par kilowatt théorique, soit les 60 pour cent du taux maximum admis par la loi fédérale). Que seule soit définie dans la loi fédérale la manière de calculer la redevance (cf. art. 51 LFH), mais non celle de calculer l'impôt spécial, n'est d'aucun secours à la recourante. En effet, le législateur cantonal a manifesté

BGE 128 II 112 S. 119

de manière reconnaissable son intention, par le renvoi à la législation fédérale, d'établir un impôt spécial qui reprenne l'objet et les bases de calcul applicables à la redevance, tant il serait contraire à toute logique que le taux d'imposition prévu à l'art. 71 al. 1 LFH/VS, qui est égal à 60 pour cent du montant - exprimé en kilowatt théorique - fixé à l'art. 49 al. 1 LFH, soit finalement destiné à taxer autre chose que des kilowatts théoriques. c) Certes, on peut se demander si le droit cantonal peut valablement, par le simple jeu d'un renvoi, laisser au droit fédéral le soin de définir l'objet et l'assiette d'un impôt cantonal. Cette question peut toutefois rester ouverte. Il apparaît en effet que, dans le cas particulier, la loi cantonale décrit de manière claire et précise les contours de la redevance hydraulique, en prévoyant que c'est la puissance théorique moyenne, calculée d'après la hauteur de chute et le débit utilisables, qui fait généralement règle pour le calcul de cette contribution (cf. art. 65 al. 1 et 66 al. 1 LFH/VS), sauf difficultés d'ordre technique particulières (cf. art. 66 al. 4 LFH/VS). Or, le renvoi à la loi fédérale qui, s'agissant de la redevance, procède de l'art. 65 al. 2 LFH/VS, est formulé de manière tout à fait comparable à celui que consacre l'art. 71 al. 1 LFH/VS pour déterminer le taux de l'impôt spécial. Il

existe donc, dans la loi cantonale, une évidente symétrie entre la redevance et l'impôt spécial en ce qui concerne l'objet et l'assiette de ces contributions. Cette symétrie est encore soulignée par la complémentarité que présentent les taux d'imposition applicables à chacune des contributions en cause, soit respectivement 60 et 40 pour cent (au plus) du montant maximum fixé à l'art. 49 al. 1 LFH. Ces similitudes témoignent clairement de la volonté du législateur cantonal de voir appliquer à l'impôt spécial les mêmes bases d'imposition qu'à la redevance, à savoir la puissance théorique moyenne calculée selon la hauteur de chute et le débit utilisables. Cette volonté a d'ailleurs été explicitée à l'art. 13 du règlement valaisan du 4 juillet 1990 concernant l'exécution de la loi du 28 mars 1990 sur l'utilisation des forces hydrauliques (ci-après: RLFH/VS ou le règlement cantonal). Il s'ensuit que, bien que la disposition formelle de droit cantonal instituant l'impôt spécial (art. 71 LFH/VS) ne définisse pas elle-même directement l'objet et l'assiette de cette contribution, l'un et l'autre de ces paramètres se laissent facilement déduire d'autres dispositions du texte même de la loi cantonale (soit les art. 65 ss LFH/VS relatifs à la redevance), sans que celui-ci ne puisse donner lieu à

aucune autre interprétation, ce qui satisfait à l'exigence d'une base légale formelle (cf. ATF 109 Ib 308 consid. 6b p. 316).
d) L'analyse historique que propose la recourante ne permet pas d'aboutir à une autre conclusion. Certes, il est exact qu'avant l'entrée en vigueur de la loi valaisanne du 5 février 1957 sur l'utilisation des forces hydrauliques (ci-après: la loi cantonale de 1957), l'impôt spécial ne se calculait pas, comme aujourd'hui, sur la base d'une puissance théorique (kilowatt théorique), mais sur la base de l'énergie qui était effectivement produite (cf. art. 1er de la loi valaisanne du 25 mai 1923 concernant l'établissement d'un impôt sur les forces hydrauliques; cf. art. 3 de la loi valaisanne du 15 novembre 1946, modifiée le 13 novembre 1953, concernant les redevances et l'impôt spécial sur les forces hydrauliques [ci-après: la loi cantonale de 1946]). Il en allait différemment pour la redevance qui était déterminée en cheval-moyen année calculé sur l'arbre de la turbine (cf. art. 1 de la loi de 1946), soit, semble-t-il, par référence à l'énergie pouvant être produite par l'eau concédée (cf. art. 2 de la convention du 24 mars 1948 entre la commune d'Evolène et la société Energie de l'Ouest-Suisse SA); certaines concessions établies en 1948 faisaient toutefois également référence à l'énergie effectivement produite (cf. art. 1 de la convention du 4 mars 1948 entre la commune d'Hérémence et la société Energie de l'Ouest-Suisse SA; art. 2 de la convention du 4 mars 1948 entre la commune de Vex et la société Energie de l'Ouest-Suisse SA). Dans le souci de coordonner et de compléter la législation cantonale sur les forces hydrauliques et de l'adapter à la législation fédérale, le législateur cantonal a toutefois clairement opté, lors de l'adoption de la loi cantonale de 1957 (cf. le préambule de cette loi), pour le système qui est encore actuellement en vigueur, à savoir la détermination de l'impôt spécial et de la redevance en prenant en compte, comme matière imposable, la puissance théorique (calculée à l'époque en cheval-théorique) et, comme taux d'imposition, un pourcentage du montant maximum admis par l'art. 49 al. 1 LFH (cf. Message du Conseil d'Etat du 27 septembre 1955 concernant la loi sur l'utilisation des forces hydrauliques, Bulletin des séances du Grand Conseil du Canton du Valais, session ordinaire de mai 1956, p. 33 ss, p. 37-41). L'art. 70 de la loi cantonale de 1957 reflète particulièrement bien la volonté du législateur d'harmoniser le droit cantonal avec le droit supérieur en disposant que "le canton perçoit de toute entreprise utilisant des forces hydrauliques, dès la mise en service de l'usine, un impôt spécial sur les forces hydrauliques égal

à la différence entre le maximum de la redevance prévu à l'art. 65 (alors calculée en cheval-théorique) et le maximum autorisé par l'art. 49 modifié de la loi fédérale". Par ailleurs, lorsqu'il s'est agi de remplacer la

loi cantonale de 1957, le législateur s'est expressément prononcé en faveur du maintien des mêmes principes qu'auparavant en matière de taxes et de redevances, en considérant que ce système avait "fait ses preuves" (cf. Message accompagnant le projet de révision de la loi du 5 février 1957 sur l'utilisation des forces hydrauliques [LFH/VS], Bulletin des séances du Grand Conseil du Canton du Valais, session prorogée de mai 1989 [deuxième partie septembre/octobre 1989], p. 304 ss, p. 321, p. 337 ss). Est donc sans fondement le doute émis par la recourante qui l'amène à "se demander si l'impôt (spécial), tel qu'il est prévu par la loi valaisanne de 1990, ne devrait pas être toujours perçu sur l'énergie effectivement produite": depuis plus de quarante ans maintenant, le législateur valaisan a ouvertement choisi, en harmonie avec le droit fédéral, d'imposer la force hydraulique (redevance et impôt spécial) sur la base de la puissance théorique. e) C'est en vain que la recourante cherche à mettre en doute cette conclusion en s'appuyant sur l'art. 71 al. 4 (recte: 71 al. 5) LFH/VS. Cette disposition vise à attirer dans le canton du Valais des entreprises nouvelles en leur fournissant de l'énergie bon marché (cf. les débats parlementaires consacrés à cette disposition in Bulletin des séances du Grand Conseil du Canton du Valais, session prorogée de mai 1989 [deuxième partie septembre/octobre 1989], p. 677 ss, en particulier p. 682). A cette fin, l'art. 71 al. 5 LFH/VS autorise le Conseil d'Etat, sur demande, à réduire pour une durée indéterminée l'impôt spécial sur l'énergie produite dans le canton, si cette énergie est consommée par des exploitations économiquement importantes installées dans le canton et que celles-ci en tirent profit directement. Au regard du but recherché, la référence à l'énergie produite, par opposition à l'énergie théorique, se comprend dès lors aisément et n'est pas de nature à jeter un doute sur l'objet de l'impôt spécial qui demeure, en règle générale, la puissance théorique. D'ailleurs, le fait que le concessionnaire doive, en cas de modernisation des installations, faire une demande expresse pour que l'impôt spécial soit calculé sur la force hydraulique "réellement utilisée" durant la période de construction (cf. art. 73 LFH/VS) atteste bien que c'est ordinairement la puissance théorique qui sert de base de calcul.

A l'argumentation de la recourante s'oppose donc non seulement l'interprétation historique de la loi cantonale, mais encore son interprétation téléologique et systématique. f) En résumé, tant l'objet de l'impôt spécial que son assiette trouvent un fondement suffisant dans la loi cantonale (art. 71 en relation avec les art. 65 ss LFH/VS).

7. La recourante conteste également la légalité du renvoi à la législation fédérale pour déterminer le taux de l'impôt spécial. Comme l'a justement rappelé l'autorité intimée dans l'arrêt attaqué, le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur une question analogue (cf. arrêt 2A.517/1998 du 13 avril 2000 dans la cause Kraftwerke Oberhasli AG contre canton de Berne, partiellement publié aux ATF 126 II 171 ss). Il s'agissait, dans cette affaire, d'examiner la légalité de l'art. 72 al. 1 (let. b) de la loi bernoise du 3 décembre 1950 sur l'utilisation des eaux (ci-après: la loi bernoise), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1997. Pour la détermination du montant de la redevance, la disposition cantonale précitée renvoyait au "taux maximal fixé par le droit fédéral". Or, sans trancher la question de manière générale et définitive, le Tribunal fédéral a considéré qu'un tel renvoi était compatible avec les exigences découlant du principe de la légalité, car la valeur prise comme référence par le jeu du renvoi à la loi fédérale (soit le taux maximal fixé par l'art. 49 al. 1 LFH) était dans un rapport direct et particulier avec la contribution cantonale litigieuse (consid. 5b non publié de l'arrêt précité). Ces considérations sont transposables mutatis mutandis à la présente affaire. En effet, contrairement à ce que soutient la recourante, la loi fédérale ne traite pas seulement de la redevance, puisqu'elle réserve précisément aux cantons le droit de percevoir un impôt spécial, pourvu que les deux contributions réunies (impôt et redevance) n'excèdent pas le taux maximum de 80 fr. par kilowatt théorique. Pour ce motif déjà, il existe donc bel et bien, comme l'a retenu l'autorité intimée, un rapport privilégié entre l'impôt spécial et le taux maximum autorisé par la loi fédérale. Ce rapport est d'autant plus étroit, en l'occurrence, que le législateur cantonal a fait le choix, comme on l'a vu (supra consid. 6b à 6f), de déterminer l'impôt spécial selon le même objet et la même assiette que la redevance, seul le taux applicable à chacune de ces contributions étant différent. Sous cet angle également, le moyen tiré de la violation du principe de la légalité apparaît ainsi mal fondé.

8. a) La recourante soutient encore que l'autorité intimée aurait violé de manière grossière les art. 74 et 107 LFH/VS en procédant

BGE 128 II 112 S. 123

à une taxation directement fondée sur l'art. 71 LFH/VS, sans que le règlement cantonal n'ait été modifié. C'est un fait que le nouveau taux maximum admis par la loi fédérale à partir du 1er mai 1997 (80 fr.) n'a pas été transposé dans le règlement d'exécution (cf. l'art. 13 RLFH/VS où il est toujours question d'un taux maximum de 54 fr.). Du moment toutefois que l'art. 71 LFH/VS constitue, ainsi qu'on l'a vu, une base légale suffisante (en relation avec les art. 65 ss LFH/VS ainsi que l'art. 49 al. 1 LFH) pour déterminer l'objet, l'assiette et le taux de l'impôt spécial, le principe de la hiérarchie des normes conduit à rejeter purement et simplement le grief de la recourante, les dispositions de la loi devant, en cas de conflit avec des dispositions réglementaires, l'emporter sur celles-ci (cf. ATF 111 V 310 consid. 2b p. 314). Au demeurant, l'art. 74 LFH/VS prévoit expressément que seules les modalités du calcul et de la perception de l'impôt spécial doivent être précisées dans le règlement d'exécution; or, le taux d'imposition applicable est assurément un élément essentiel pour déterminer l'impôt spécial, et non une simple modalité de son calcul. Au demeurant, la loi cantonale ne laisse aucune latitude au Conseil d'Etat pour influencer le taux de l'impôt spécial, qui correspond invariablement à 60 pour cent du montant maximum admis par la loi fédérale. En définitive, bien qu'on puisse regretter que le Conseil d'Etat n'ait pas pris soin de répercuter dans le règlement d'exécution le nouveau taux maximum, sa négligence est sans incidence sur le taux de l'impôt spécial. La modification de l'art. 71 al. 1 LFH entraînait donc, à partir du 1er mai 1997, ipso iure le prélèvement de l'impôt spécial sur la base d'un taux maximum de 80 fr. par kilowatt théorique (cf. consid. 5b de l'arrêt précité Kraftwerke Oberhasli AG c/ canton de Berne). L'arrêt attaqué échappe donc, de ce point de vue également, à toute critique. b) Il est certes exact que le renvoi au droit fédéral, tel qu'aménagé dans la loi cantonale, conduit à l'adaptation quasi automatique du taux de l'impôt spécial sur le nouveau taux maximum autorisé par la loi fédérale, c'est-à-dire en dehors de toute intervention ponctuelle du législateur valaisan. Celui-ci a toutefois voulu cet automatisme en adoptant le renvoi prévu à l'art. 71 al. 1 LFH/VS. Vu par ailleurs le lien objectif et étroit qui existe entre l'impôt spécial et ledit taux maximum, cette solution est, comme on l'a déjà dit, tout à fait admissible dans son principe (cf. supra consid. 7). Au demeurant, rien n'empêche le législateur cantonal de modifier en tout temps l'art. 71 LFH/VS si

BGE 128 II 112 S. 124

ce système devait ne plus lui paraître satisfaisant, par exemple en prévision ou à la suite d'une modification du taux maximum. Les craintes de la recourante relatives à une entorse au principe démocratique sont donc, en toute hypothèse, infondées.

9. a) Se référant à certains auteurs (ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, Berne 2000, n. 1011 ss p. 355 ss), la recourante invoque également, en se fondant sur l'art. 3 Cst., le "principe de la force dérogatoire du droit cantonal". Selon ce principe, le droit fédéral ne primerait le droit cantonal que pour autant que le premier soit lui-même conforme à la répartition des compétences opérée par la Constitution et la législation fédérales; quant au second, lorsqu'il est conforme à la répartition des compétences, il devrait l'emporter sur le droit fédéral, même si ce dernier prend la forme d'une loi fédérale (ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, op. cit., n. 1016 p. 358 s.). Ceci exposé, la recourante fait valoir qu'en laissant à la Confédération, par le renvoi de l'art. 71 al. 1 LFH/VS, le soin de déterminer le taux de l'impôt spécial, le législateur cantonal aurait porté atteinte à la

répartition des compétences découlant de l'art. 24bis aCst. On comprend mal cette argumentation, qui est formulée de manière confuse et contradictoire. En effet, dès l'instant où la loi cantonale ne serait pas conforme à la répartition des compétences prévue par la Constitution fédérale, comme semble finalement le soutenir la recourante, l'invocation du principe de la force dérogatoire du droit cantonal n'a pas de sens. Pour peu qu'on en saisisse le sens et la portée, ce principe présupposerait en effet que le droit cantonal soit lui-même en accord avec la répartition des compétences prévue dans la Constitution fédérale, contrairement au droit fédéral. Or, tel ne serait précisément pas le cas en l'occurrence si l'on en croit la recourante. Tel qu'il est allégué, le grief ne semble donc pas répondre aux exigences de motivation posées par la jurisprudence (cf. ATF 125 I 71 consid. 1c p. 76; ATF 115 Ia 27 consid. 4a p. 30; ATF 114 Ia 317 consid. 2b p. 318). Peu importe toutefois, puisque le moyen est de toute façon manifestement mal fondé. b) D'une part, on ne voit en effet pas que le droit fédéral serait de quelque manière que ce soit contraire à l'art. 76 al. 4 Cst. (ou 24bis al. 3 aCst.) en réservant aux cantons le droit de prévoir un impôt spécial sur les forces hydrauliques (sur la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons, cf. HANS WYER, op. cit.,

p. 4 ss). Au demeurant, la recourante se trompe lorsqu'elle laisse entendre que la nouvelle Constitution fédérale (cf. art. 191 Cst.) autoriserait désormais l'examen de la constitutionnalité des lois fédérales (cf. ATF 126 IV 236 consid. 4b p. 248). D'autre part, il est inexact de prétendre que le canton du Valais se serait dessaisi d'une de ses compétences propres en renvoyant à l'art. 49 al. 1 LFH pour la détermination du taux de l'impôt spécial: un tel renvoi, loin de s'apparenter à un dessaisissement de compétence, reflète au contraire la volonté et la détermination du législateur cantonal d'imposer l'énergie hydraulique jusqu'à concurrence du maximum autorisé par le droit fédéral. De surcroît, le législateur cantonal reste parfaitement libre, ainsi qu'on l'a vu, d'adopter une nouvelle solution si et quand bon lui semble (cf. supra consid. 8b), de sorte qu'il est tout simplement abusif de parler d'un dessaisissement de compétence.

10. Invoquant la garantie de la propriété et le principe de la bonne foi, la recourante soutient qu'elle est au bénéfice de droits acquis qui lui permettent de s'opposer au relèvement de l'impôt spécial, voire même à son prélèvement. a) Le Tribunal fédéral admet que la protection des droits acquis peut découler aussi bien de la garantie de la propriété que du principe de la bonne foi. Selon que sont avant tout en cause, dans les relations juridiques considérées, la réglementation de droits réels (voire de droits analogues) ou des rapports de confiance entre l'administré et l'Etat, il faut considérer au premier chef comme décisif, soit la garantie de la propriété, soit le principe de la bonne foi, l'autre droit constitutionnel devant être pris en compte à titre secondaire (cf. ATF 118 Ia 245 consid. 5a p. 255; ATF 106 Ia 163 consid. 1b p. 167 et les références citées; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, n. 122 III p. 366).
En l'espèce, il y a lieu d'envisager la problématique des droits acquis sous ses deux aspects, dès lors que la recourante soutient, d'une part, que l'Etat du Valais aurait manqué à sa parole en lui imposant des charges nouvelles postérieurement à l'octroi de la concession et, d'autre part, que celles-ci emporteraient les effets d'une expropriation matérielle. b) aa) Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières

(cf. ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387; ATF 124 II 265 consid. 4a p. 269/270; ATF 118 Ia 245 consid. 4b p. 254 et les arrêts cités). Ce principe lie également le législateur, en particulier s'il a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps, créant ainsi un droit acquis (ATF 102 Ia 331 consid. 3c et les références citées; voir aussi ATF 118 Ia 245 consid. 5b p. 256; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, éd. 1991, n. 514 p. 109 s.). bb) La garantie de la propriété inscrite à l'art. 26 Cst. (cf. art. 22ter aCst.) s'étend aussi aux droits acquis découlant, par exemple, d'actes de concession (RENÉ RHINOW, Wirtschafts- und Eigentumsverfassung, in Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller, Droit constitutionnel suisse, Zurich 2001, n. 27 ad par. 35; GEORG MÜLLER, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zurich 1993, n. 2 ad art. 22ter Cst.). En matière fiscale, elle ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 122 I 305 consid. 7 p. 313; ATF 112 Ia 240 consid. 6 p. 247; ATF 106 Ia 342 consid. 6a p. 348; ATF 105 Ia 134 consid. 3a p. 139 et les références; sur l'évolution de cette jurisprudence, voir DANIELLE YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, Zurich 1990, p. 271 ss, en particulier p. 274-278). c) En matière de concessions de forces hydrauliques, la redevance hydraulique, soit la contre-prestation annuelle due en échange du droit d'utiliser les droits d'eau concédés (cf. DOMINIK STRUB, Wohlerworbene Rechte insbesondere im Bereich des Elektrizitätsrechts, thèse Fribourg 2001, p. 196; WERNER DUBACH, Die wohlerworbenen Rechte im Wasserrecht, expertise publiée par l'Office fédéral des eaux, novembre 1979, p. 104), est un élément essentiel du rapport

juridique entre le concédant et le concessionnaire; à ce titre, elle doit impérativement figurer dans l'acte même de concession en vertu de l'art. 54 let. f LFH. La jurisprudence a très tôt admis que la redevance hydraulique relevait des droits acquis. A cet égard, l'art. 74 al. 3bis LFH - en vigueur depuis le 8 octobre 1976 (RO 1977 p. 171) - n'a donc fait que formaliser un principe établi depuis longtemps en posant que c'est seulement dans la mesure où il ne porte pas atteinte à des droits acquis que le taux maximum de l'art. 49 al. 1 LFH est applicable (cf. ATF 126 II 171 consid. 3b p. 177 et les références; DOMINIK STRUB, eod. loc.; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 594). Au plan valaisan, la loi cantonale instaure également une protection semblable en prévoyant que "les prestations et charges du concessionnaire en vertu de la concession relèvent de la législation en force au moment de l'octroi de la concession de droits d'eau, pour autant que celle-ci n'ait pas réservé expressément ou dans le cas d'espèce l'application du nouveau droit" (art. 102 al. 3 let. b LFH/VS). En raison de sa nature, la redevance hydraulique ne peut être modifiée par l'autorité concédante que s'il existe, dans l'acte même de concession, une réserve expresse et précise l'y autorisant (cf. ATF 126 II 171 consid. 3b p. 177 ss; DOMINIK STRUB, op. cit., p. 199). d) A l'inverse, l'impôt spécial n'a pas le caractère d'une contre-prestation, mais est indépendant de la décision d'octroi de la concession hydraulique. Il n'est donc pas un simple supplément de redevance, mais un véritable impôt (cf. CHARLES OSER, Les concessions hydrauliques dans le canton du Valais, thèse Lausanne 1927, p. 83 s.; WALTER SPILLMANN, Die bundesrechtliche Beschränkung der öffentlichen Abgaben der Wasserkraftwerke, thèse Zurich 1936, p. 55; voir aussi DOMINIK STRUB, op. cit., p. 98). En conséquence, l'impôt spécial ne relève pas des prestations économiques imposées au concessionnaire, au sens de l'art. 54 let. f LFH in initio, telles que notamment la redevance hydraulique annuelle; en outre, vu son caractère de contribution publique, il n'entre pas non plus dans les "autres prestations qui, en vertu de prescriptions spéciales, résultent de l'utilisation de la force hydrau-

lique", au sens de l'art. 54 let. f LFH in fine (cf. l'art. 54 let. d LFH dans sa version en vigueur jusqu'au 30 avril 1997, qui parlait "de charges ne résultant pas de prescriptions généralement obligatoires"). Au reste, est assujettie à l'impôt spécial valaisan toute entreprise utilisant des forces hydrauliques (art. 71 al. 1 LFH/VS), mais non nécessairement le concessionnaire

lui-même. Redevance et impôt spécial visent donc, abstraitement du moins, des "contribuables" distincts, même si ceux-ci se recoupent le plus souvent dans la pratique. Enfin, sous réserve du cas - exceptionnel - où l'Etat du Valais est lui-même autorité concédante, la redevance et l'impôt spécial sont tous deux rattachés à la souveraineté fiscale de collectivités publiques différentes, soit les communes concédantes pour la première des contributions en cause, et l'Etat du Valais pour la seconde. Ainsi donc, contrairement à la redevance hydraulique qui ne peut en principe pas être modifiée - du moins pendant un certain temps - après l'octroi de la concession (sauf si l'acte de concession réserve cette possibilité), l'impôt spécial n'est pas à l'abri de modifications ultérieures (cf. WERNER DUBACH, op. cit., p. 105 s. à propos de l'art. 54 let. d aLFH précité, disposition dont le contenu était semblable à celui de l'art. 54 let. f LFH, en dépit d'un texte sensiblement différent); réserve doit néanmoins être faite de l'existence de droits acquis qui auraient valablement été constitués, soit par l'effet de la loi, soit par une disposition prise dans l'acte même de concession, pour peu toutefois, dans cette dernière hypothèse, que l'impôt spécial entre bien dans la sphère de compétence de l'autorité concédante (cf. WERNER DUBACH, op. cit., p. 106; voir aussi DOMINIK STRUB, op. cit., p. 98 s. et p. 198 s.). e) En l'espèce, ni la loi fédérale, ni la loi cantonale ne contiennent de disposition ayant pour effet de conférer à l'impôt spécial la protection des droits acquis. Il n'existe, par ailleurs, aucune promesse ou assurance à ce sujet, ni de la part de l'autorité intimée, ni de la part de l'une des autorités concédantes. Les actes de concession n'en font en tout cas pas mention et la recourante ne soutient pas que de telles garanties lui auraient été accordées. Au demeurant, à l'exception de l'Etat du Valais, qui n'intervient comme autorité concédante que dans deux conventions octroyant le droit d'utiliser une partie des eaux du Rhône, les autres autorités concédantes sont toutes des communes (Riddes, Sion, Evolène, St-Martin...) qui, l'auraient-elles souhaité, n'auraient de toute façon pas eu la compétence d'accorder des garanties au sujet de l'impôt spécial, cette contribution étant du ressort exclusif du canton. La recourante soutient toutefois que l'impôt spécial doit, au même titre que la redevance hydraulique, bénéficier de la protection des droits acquis, à défaut de quoi les cantons seraient libres, pourvu qu'ils respectent le taux maximum fixé à l'art. 49 al. 1 LFH, de réduire de manière substantielle le montant de la redevance pour

augmenter dans la même proportion le montant de l'impôt spécial. De l'avis qu'une telle manière de procéder "n'a rien d'hypothétique si l'on considère qu'en Valais, l'impôt spécial représente, pour les concessionnaires, aujourd'hui déjà, une charge plus lourde que la redevance", la recourante y voit le risque de voir ses droits acquis en matière de redevance hydraulique être vidés de leur substance. f) Pour être pertinente, cette argumentation présuppose que l'intéressée soit au bénéfice de la protection des droits acquis en ce qui concerne le montant de la redevance. On peut toutefois se demander si tel est le cas ou, du moins, si la protection en cause est aussi nette et rigide que ne le soutient la recourante. En effet, toutes les concessions concernées (soit dix-sept au total selon les pièces au dossier) soumettent la redevance au principe de la révision décennale; par ailleurs, sur l'ensemble de ces concessions, douze d'entre elles précisent que la révision est également possible en cas d'augmentation du taux maximum, tandis que trois d'entre elles vont jusqu'à prévoir une adaptation automatique en cas d'augmentation dudit taux maximum (sur les principes applicables pour interpréter de telles

clauses d'une concession, cf. ATF 126 II 171 consid. 4 p. 179 ss; voir aussi WERNER DUBACH, op. cit., p. 107 ss). La question n'a toutefois pas à être examinée plus avant ici, car le moyen tiré de la protection des droits acquis est, comme on le verra, mal fondé pour une autre raison. g) En 1953, lorsque le taux maximum a été porté de 6 fr. à 10 fr. par cheval théorique, il n'a pas échappé au Conseil fédéral que, "sous le titre de l'impôt spécial, (les cantons pourraient) chercher à utiliser la marge qui pourrait exister entre la redevance maximum fixée par le droit cantonal et le taux maximum prescrit par le droit fédéral" (Message du 13 novembre 1951 du Conseil fédéral relatif à une modification partielle de la loi sur l'utilisation des forces hydrauliques, FF 1951 III 565 ss, p. 572). Ce risque avait cependant alors été jugé limité, si bien qu'aucune mesure n'avait été proposée (cf. Message précité du Conseil fédéral, eod. loc.). Par ailleurs, dans deux arrêts déjà anciens (ATF 38 I 341; ATF 48 I 580), le Tribunal fédéral avait jugé admissible l'introduction d'un impôt spécial cantonal bien qu'une redevance n'eût - en raison notamment du caractère privé des eaux utilisées - pas pu être prélevée. Pour l'essentiel, le Tribunal fédéral avait alors considéré que le prélèvement de l'impôt spécial répondait à d'autres motivations et exigences que celui de la redevance, vu la nature différente de ces contributions. Il n'y avait dès lors ni violation du principe de

l'égalité de traitement ou de la bonne foi, ni atteinte à la garantie de la propriété, ni même fraude à la loi, dans le fait d'introduire, en lieu et place d'une redevance que la législation ne permettait pas de prélever, un impôt spécial. Seul comptait que le taux maximum fixé par le droit fédéral ne fût pas dépassé. Critiquée par WALTER SPILLMANN (op. cit., p. 56 ss, p. 58), cette jurisprudence a été abandonnée, le Tribunal fédéral ayant finalement estimé qu'il était contraire au principe de l'égalité de traitement de mettre à la charge des usines exploitées en vertu de droits privés - exemptes de toute redevance - un impôt spécial équivalant au montant de la redevance prélevée sur les usines exploitées en vertu du droit public (ATF 68 I 18 consid. 4 et 5 p. 30 ss). L'argumentation de la recourante n'est donc, en soi, pas dénuée de pertinence lorsqu'elle s'en prend au risque - ou à la tentation - pouvant exister de prélever sous couvert de l'impôt spécial des contributions qui ne pourraient l'être au titre de la redevance en raison de la protection des droits acquis dont cette dernière bénéficie. La présente contestation se situe toutefois sur un tout autre terrain. h) Ce qui est en cause en effet, ce n'est pas de savoir si l'impôt spécial contesté a été utilisé comme un moyen déguisé pour augmenter, au mépris des droits acquis de la recourante, le montant de la redevance. Une telle situation se présenterait notamment si, dans la charge contributive totale, la proportion entre la redevance et l'impôt spécial était soudainement modifiée au profit de cette dernière contribution. Mais rien de tel ne s'est passé en l'occurrence, puisque le relèvement de l'impôt spécial à l'origine de la présente contestation résulte de la seule augmentation du taux maximum et ne s'accompagne nullement d'un transfert des charges dues sous le titre de la redevance vers celles prélevées au titre de l'impôt spécial: aujourd'hui comme avant la modification légale intervenue le 1er mai 1997, l'impôt spécial représente toujours 60 pour cent du taux maximum, contre 40 pour cent (au plus) pour la redevance. Dans cette mesure, l'impôt spécial peut, comme n'importe quelle autre contribution générale, subir une augmentation, à la seule réserve que celle-ci n'ait pas un effet confiscatoire mettant en péril la pérennité de l'activité concédée. La recourante ne démontre toutefois pas que tel serait le cas en l'espèce, se bornant à émettre à ce sujet de vagues allégués qui ne satisfont pas aux exigences de motivation déduites de l'art. 90 al. 1 let. b OJ. i) En définitive, c'est donc sans fondement que la recourante se plaint d'une violation de ses droits acquis.