

A1 21 150

**ARRÊT DU 10 FEVRIER 2022**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit public**

Composition : Christophe Joris, président ; Jean-Bernard Fournier et Thomas Brunner, juges ; Matthieu Cimino, greffier *ad hoc* ;

**en la cause**

**X** \_\_\_\_\_, recourant

**contre**

**Y** \_\_\_\_\_, autorité attaquée, et **Z** \_\_\_\_\_, autorité concernée, représentée par  
M<sup>e</sup> M \_\_\_\_\_,

(taxe de séjour forfaitaire 2020)

recours de droit administratif contre la décision du 2 juin 2021

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ est propriétaire depuis 1975 d'un chalet à R \_\_\_\_\_ sur la Z \_\_\_\_\_ en résidence secondaire. Il est domicilié avec son épouse à T \_\_\_\_\_. A l'exception de leurs deux enfants majeurs, ils n'accueillent aucune connaissance pour y passer la nuit. En outre, le couple n'a jamais mis le chalet en location.

Le 31 août 2016, la Z \_\_\_\_\_ a notifié à X \_\_\_\_\_ une facture de 875 fr. relative à la taxe de séjour 2016. Celle-ci a été fixée de manière forfaitaire en application de l'article 6 du règlement sur les taxes de séjour adopté par l'assemblée primaire le 9 décembre 2015 et homologué le 22 juin 2016 par le Conseil d'Etat (ci-après : le règlement), norme dont la teneur est la suivante :

*« Art. 6 Forfait annuel*

<sup>1</sup> Tous les logements de vacances non loués ou loués occasionnellement sont soumis à une taxe de séjour forfaitaire.

<sup>2</sup> Le forfait est fixé par objet en fonction de la surface habitable de l'objet, de la taxe de séjour à CHF 2.50 et du nombre de nuitées de 50 jours par an.

<sup>3</sup> Une unité forfaitaire annuelle équivaut à 25 m<sup>2</sup> de surface habitable, ce qui correspond au minimum du calcul.

<sup>4</sup> Le calcul du forfait équivaut à :

50 nuitées x 2.50 CHF de taxe de séjour x m<sup>2</sup> de surface habitable de l'objet / 25 m<sup>2</sup>.

<sup>5</sup> Pour les objets au-dessus de 175 m<sup>2</sup>, le forfait correspond à une surface habitable de 175 m<sup>2</sup>. »

Le 19 septembre 2016, X \_\_\_\_\_ a formé une réclamation que la municipalité de F \_\_\_\_\_ a rejetée par décision du 9 mars 2017.

Dans cette écriture, X \_\_\_\_\_ avait essentiellement invoqué le motif que la taxe réclamée avait un caractère exorbitant et que son mode de calcul, qui tenait compte davantage de la surface habitable du chalet plutôt que de son (faible) nombre d'occupants, était illégale.

**B.** Par recours daté du 10 avril 2017, X \_\_\_\_\_ a requis le Conseil d'Etat d'annuler ce prononcé.

La Z \_\_\_\_\_, représentée par Maître M \_\_\_\_\_, a déféré à cette demande le 16 octobre 2017 en déposant plusieurs pièces. Elle a expliqué que le taux d'occupation moyen de 50 nuitées avait été discuté au sein de l'Association des A \_\_\_\_\_)

entre les présidents et les B \_\_\_\_\_, en précisant que 50 nuitées représentaient une occupation, adultes et jeunes, de 13.6 % par année. Elle a affirmé que les logements de vacances « privés » n'étaient pas chiffrables puisque « c'était au bon vouloir des propriétaires de résidences secondaires de déclarer les nuitées, aucun contrôle ne pouvant être effectué ».

X \_\_\_\_\_ s'est déterminé sur cette écriture le 20 janvier 2018.

L'organe d'instruction a encore requis différents éléments le 2 août 2018. En réponse à cette demande, la Z \_\_\_\_\_ a transmis différentes pièces le 21 août 2018.

**C.** Par mémoire du 25 octobre 2018, la Z \_\_\_\_\_ a déferé ce prononcé céans.

**D.** Statuant le 26 septembre 2018 (cf. dos. N° 2018.03580), le Conseil d'Etat a admis le recours de X \_\_\_\_\_ du 10 avril 2017 et annulé la décision communale du 31 août 2016, notamment parce que l'autorité intimée n'avait pas été en mesure de justifier de manière arithmétique que le taux d'occupation moyen retenu de 50 nuitées correspondait à la réalité, alors que dit taux s'avérait très élevé.

**F.** Contre cette décision du Conseil d'Etat, la Z \_\_\_\_\_ a, le 25 octobre 2018, interjeté recours auprès de la Cour de droit public du Tribunal cantonal (dos. A1 18 220).

**G.** Statuant par arrêt du 26 juin 2019, le Tribunal cantonal a rejeté le recours, confirmant que le nombre de nuitées retenu pour le forfait dans le Règlement de l'époque (soit 50 nuitées) n'était pas établi. Le Tribunal fédéral a constaté que dans C \_\_\_\_\_, une moyenne de 46 nuitées était statistiquement justifiée et a jugé acceptable de porter ce chiffre à 50 (arrêt 2C\_519/2016 cf. consid. 3.6.11). La situation d'espèce n'était toutefois pas comparable puisque la recourante est partie d'une base bien inférieure (37 nuitées) et prétend à une majoration de 35% qui apparaît injustifiable.

**H.** Suite à l'arrêt du 26 juin 2019 rendu par le Tribunal cantonal, la Z \_\_\_\_\_ a effectué plusieurs démarches. Elle a d'abord commandé une étude auprès de D \_\_\_\_\_ qui a enquêté auprès de tous les propriétaires de résidences secondaires de la Z \_\_\_\_\_. Cette enquête a été réalisée du 27 septembre au 25 octobre 2019. L'étude a montré en résumé que « seulement un quart des propriétaires séjournent moins de 35 jours par année dans leur résidence secondaire ». Tous les propriétaires des 941 résidences secondaires de la Commune ont ainsi été invités à répondre au sondage, par pli postal adressé à leur domicile principal.

Au total 188 réponses exploitables ont pu être enregistrées, soit près de 20% du nombre de résidences secondaires dans la Commune. Selon les résultats de ce sondage, les résidences secondaires sur la Z \_\_\_\_\_ sont occupées en moyenne durant 67 jours par année. L'estimation par la valeur centrale permet d'établir scientifiquement le nombre de jours recherché en le situant dans l'intervalle de confiance [61-73 jours]. Sur cette base, le règlement sur les taxes de séjour a été modifié et le nombre de nuitées a passé de 50 à 45 par année. Afin de couvrir, en partie du moins, les coûts générés spécifiquement par l'animation touristique de la Commune, le montant de la taxe de séjour a passé de 2.50 à 2.90 francs.

I. La fixation du montant de cet impôt relève avant tout d'une décision politique ressortant de l'autonomie communale de la Z \_\_\_\_\_ (Décision du Conseil d'Etat du 26.9.2018 consid. 9.1 dernier paragraphe). L'affectation de la totalité des montants perçus à des animations et activités directement liées au tourisme n'a au demeurant pas été remise en question ni n'a fait l'objet de contestation de la part du recourant. En séance du 4 mars 2020 à Sion, le Conseil d'Etat a décidé d'homologuer le règlement communal sur les taxes de séjour, approuvé par E \_\_\_\_\_ le 19 décembre 2019.

L'art. 6 du Règlement, dans sa teneur révisée, est rédigé de la manière suivante :

1 Tous les logements de vacances non loués ou loués occasionnellement sont soumis à une taxe de séjour forfaitaire.

2 Le forfait est fixé par objet et en fonction de la surface habitable de l'objet, de la taxe de séjour à CHF 2.90 et du nombre de nuitée de 45 jours par an.

3 Une unité forfaitaire annuelle équivaut à 25m<sup>2</sup> de surface habitable, ce qui correspond au minimum de calcul.

4 Le calcul du forfait équivaut à : 45 nuitées x CHF 2.90 de taxe de séjour x m<sup>2</sup> de surface habitable de l'objet / 25m<sup>2</sup>

5 Pour les objets au-dessus de 175m<sup>2</sup>, le forfait correspond à une surface habitable de 175m<sup>2</sup>

6 Les logements hors de la zone à bâtir, accessibles exclusivement en période estivale, soit de mai à octobre, sont exonérés de la taxe de séjour forfaitaire à hauteur de 50%

J. Le 17 mars 2020, la Z \_\_\_\_\_ a adressé un bordereau de taxation au titre de la taxe de séjour 2020, de nouveau pour un montant de 875 fr., à régler dans les 30 jours. La Commune s'est basée sur l'art. 6 al. 4 du Règlement soit 45 nuitées x CHF 2.90 de taxe de séjour x m<sup>2</sup> de surface habitable de l'objet / 25m<sup>2</sup>.

**K.** Le 4 novembre 2020, X \_\_\_\_\_ a déposé une réclamation. Par décision du 4 novembre 2020, la Commune l'a rejetée.

**L.** Le 4 décembre 2020, X \_\_\_\_\_ a déposé un recours auprès du Conseil d'Etat. Il a notamment fait valoir que la taxe de séjour s'élevait à environ 90 fr. par an pour un couple et que la hausse de celle-ci, qui a quasiment décuplé, n'est guère explicable.

**M.** Par décision du 2 juin 2021, le Conseil d'Etat a rejeté le recours. Il a notamment fait valoir que le montant de la taxe de séjour de 875 fr. ne peut être considéré comme disproportionné et est sans commune mesure avec les montants d'impôts communaux que devrait payer X \_\_\_\_\_ s'il était domicilié en dite Commune, soit environ 9'400 fr. par année.

**O.** Le 8 juillet 2021, X \_\_\_\_\_ a déposé un recours de droit administratif auprès du Tribunal cantonal contre la décision précitée. Il a invoqué sa situation fiscale sur la Z \_\_\_\_\_ et a soutenu que dans le cas où il est procédé à une simulation d'impôts en cas de prise de domicile, il devrait s'acquitter d'environ 9'400 fr. d'impôts communaux pour une année, ce qui représenterait 2'350 fr. pour les approximativement 3 mois durant lesquels il séjourne effectivement à R \_\_\_\_\_ avec son épouse. Le montant de la taxe de séjour réclamée représenterait près de 40% des impôts communaux ordinaires (875 fr. / 2'350 fr.) ce qui serait excessif, ce d'autant que F \_\_\_\_\_ ne constituerait pas une station prisée. Il a conclu principalement à ce que le recours soit admis, à ce que la décision du Conseil d'Etat du 2 juin 2021 soit annulée et à ce que le bordereau de taxation du 17 mars 2020 de la Z \_\_\_\_\_ pour le montant de 875 fr. soit annulé. Dans ses conclusions principales, X \_\_\_\_\_ a également conclu à ce que la Z \_\_\_\_\_ soit invitée à établir un nouveau règlement communal sur les taxes de séjour, conforme aux principes posés à l'art. 127 al. 2 Cst. Subsidiairement, le recourant a demandé à ce que la cause soit renvoyée au Conseil d'Etat pour instruction complémentaire et décision dans le sens des considérants. En tout état de cause, il a conclu à ce que tous les frais de procédure soient mis à la charge des collectivités publiques concernées et qu'une indemnité de 100 fr. lui soit allouée pour ses dépenses nécessaires résultant de la rédaction du présent recours.

**P.** Le 1<sup>er</sup> septembre 2021, le Conseil d'Etat a déposé son dossier complet et a proposé de rejeter le recours sous suite de frais.

**Q.** Le 15 septembre 2021, la Cour de céans a fixé à X \_\_\_\_\_ un délai pour présenter d'éventuelles remarques supplémentaires le 26 septembre 2021. Ce dernier a répondu par courrier du 26 septembre 2021, qu'en ce qui concerne le nombre de

nuitées retenu pour la fixation du forfait, il a constaté que la Commune se serait contentée de marteler l'étude effectuée par G \_\_\_\_\_ et valider les résultats exposés d'un point de vue scientifique. Selon X \_\_\_\_\_, l'étude n'aurait pas pris le soin de distinguer les rares propriétaires consultés selon leur régime d'utilisation, la Commune ne pourrait rien tirer des données remontant à la cause jugée en 2018-2019, et le comportement de la Commune justifie, quelle que soit l'issue de la cause, que les éventuels frais à percevoir soient mis à sa charge. Pour ce qui est des moyens de preuve, leur valeur probante interpellerait X \_\_\_\_\_, dans la mesure où bien que supposés émaner d'une administration publique, ces documents n'apparaîtraient pas sur du papier à l'en-tête de la Commune ni ne sont signés, et que les comptes auraient dû être déposés en intégralité, et que l'on ignorerait s'ils correspondent aux comptes définitifs, tels qu'approuvés et révisés par les organes compétents, dont il demande toujours l'édition. Pour le surplus, il a maintenu les conclusions du recours.

**R.** Du côté de la Commune, le 15 septembre 2021 également, celle-ci a déposé au Greffe du Tribunal cantonal, une détermination dans laquelle elle a exposé avoir déposé de nouveaux moyens de preuves, à savoir la liste des infrastructures gérées par l'Office du Tourisme (pièce CMN 1), le budget et investissements 2020 et 2021 – OT (CMN 2), la liste des événements organisés par l'Office du Tourisme, la liste des événements organisés par des sociétés mais soutenus par H \_\_\_\_\_, les comptes d'investissement de la I \_\_\_\_\_ 2020 (CMN 4), les comptes de fonctionnement de la I \_\_\_\_\_ 2021 (CMN 5). Pour le reste, la Commune s'est référée à l'étude réalisée par l'Institut du Tourisme de la HES-SO, laquelle figure déjà au dossier du Conseil d'Etat. Selon la Commune, les pièces CMN 4 et CMN 5 établissent que les comptes communaux d'investissements comme de fonctionnement sont déficitaires pour la branche du tourisme et que la Commune finance plus qu'elle ne gagne sur le tourisme. La Commune invoque que les taxes touristiques n'enrichissent aucunement la collectivité cela déjà dès 2016 au vu des pièces déposées au dossier du Conseil d'Etat et que ces pièces établissent que les montants perçus ne suffisent pas à rémunérer les activités et prestations fournies consacrées spécifiquement au tourisme. La Commune poursuit en invoquant que suite à l'arrêt de l'ACDP du 26 juin 2019, elle a commandé une étude statistique et scientifique pour justifier la hausse du montant de la taxe, étude qui a notamment interrogée tous les propriétaires et retenu les résultats transmis par les propriétaires de résidences expressément consultés. Elle a précisé qu'aucune instruction quant à la méthodologie à employer ou quant aux résultats à fournir n'a été donnée à l'institut scientifique en question, lequel a consulté tous les propriétaires de résidences secondaires à qui un questionnaire a été envoyé et a pris en considération

tous les avis reçus des propriétaires consultés. D'après le calcul de X \_\_\_\_\_, la taxe journalière de séjour facturée est inférieure d'un cinquième au montant journalier des impôts communaux qu'il paie dans sa commune d'origine, ce qui n'est en rien contraire au droit d'autant plus qu'il pourrait faire profiter des tiers de la surface de son chalet sans bourse délier vis-à-vis de l'administration. Enfin, la Commune a argué que X \_\_\_\_\_ n'a pas motivé ses griefs d'égalité de traitement et de capacité économique. Elle conclut au rejet du recours sous suite de frais et dépens à mettre à la charge de X \_\_\_\_\_.

### **Considérant en droit**

1. Déposé en temps utile contre une décision du Conseil d'Etat par une personne directement atteinte, le recours de droit administratif du 3 juin 2020, interprété et compris comme visant implicitement à l'annulation et à la réforme de la décision du Conseil d'Etat, est recevable sous cet angle (art. 46 al. 2 et 3 LTour ; articles 80 al. 1 let. a et b, 44 al. 1 let. a de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RS/VS 172.6]).

2. A titre de moyens de preuves, le recourant a requis l'édition par le Conseil d'Etat de son dossier complet et du précédent dossier ayant abouti à la décision du 26 septembre 2018 au sujet de la taxe de séjour 2016 (n°2018.03580) ; l'édition par la Z \_\_\_\_\_ (si ces éléments ne figurent pas dans le dossier du Conseil d'Etat) : de l'étude réalisée par D \_\_\_\_\_ à laquelle se réfère la décision sur opposition du 4 novembre 2020 ; de la liste des événements ou infrastructures touristiques financés par la Z \_\_\_\_\_, notamment en 2020 ; des comptes 2020 permettant d'attester l'affectation des taxes de séjour encaissées auprès de l'ensemble des habitants du territoire communal. Le recourant a également requis l'édition du dossier de la Cour de droit public ayant abouti à l'arrêt du 26 juin 2019 (dos. TCV A1 18 220),

ainsi qu'une « expertise réservée » concernant le taux d'occupation moyen des résidences secondaires occupées personnellement par leurs propriétaires sur la Z \_\_\_\_\_.

2.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves

pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1).

**2.2** En l'occurrence, il s'agit d'emblée de relever que « se réserver le droit d'administrer une expertise » est une clause de style prohibée par la LPJA (cf. ACDP A1 20 197 du 10 juin 2021 consid. 2.2). La Cour est en possession de l'étude de D \_\_\_\_\_ du 27 septembre au 25 octobre 2019, fournie par la Commune dans sa détermination du 2 mars 2021. La Cour a constaté que l'étude a été réalisée suite au précédent dossier ayant abouti à la décision du 26 septembre 2018, ainsi qu'après l'arrêt du 26 juin 2019. De plus, la Commune a également produit le budget 2019 et 2020 pour les infrastructures touristiques avec la liste des projets et activités envisagées (document intitulé « investissement de la taxe de séjour dans infrastructures et animations »), les comptes d'investissement et de fonctionnement communaux de 2016 à 2019 ainsi que les budgets et investissements 2020 et 2021 de l'OT. Ces différents documents, établis par des spécialistes du domaine considéré sont probants. Dès lors, les moyens de preuves figurant au dossier à disposition de la Cour sont jugés complets pour rendre son jugement. Par conséquent, la Cour n'administrera pas les moyens de preuves requis hormis le dossier complet du Conseil d'Etat qui a été versé en cause le 1<sup>er</sup> septembre 2021.

**3.** Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant reproche au Conseil d'Etat, d'avoir violé son droit d'être entendu et d'avoir commis un déni de justice à son encontre. Selon lui, le Conseil d'Etat aurait failli à son devoir de motiver sérieusement sa décision et aurait indûment limité son pouvoir d'examen (art. 47 et 61 LPJA) à l'arbitraire, par la formulation de griefs « purement appellatoire[s]. » Le recourant a également reproché au Conseil d'Etat d'avoir fait administrer des preuves en refusant de suspendre, comme requis par lettre du 3 mai 2021, le traitement du recours jusqu'à la fin du mois de juin 2021, afin de permettre le dépôt des comptes 2020 définitifs de la Commune.

**3.1** Le droit d'être entendu exige que l'autorité entende effectivement les arguments de la personne concernée par la décision dans sa situation juridique, les examine et en

tienne compte dans la prise de décision. Il en résulte l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision. Il n'est pas nécessaire qu'elle examine en détail tous les points de vue des parties et qu'elle réfute expressément chacun d'entre eux. Elle peut au contraire se limiter aux points essentiels pour la décision. La motivation doit être rédigée de manière à ce que la personne concernée puisse se rendre compte de la portée de la décision et la porter en toute connaissance de cause devant l'instance supérieure. En ce sens, les considérations doivent au moins être brièvement mentionnées, celles qui ont guidé l'autorité et sur lesquelles s'est fondée sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2).

**3.2** En l'occurrence, dans sa décision du 2 juin 2021, contrairement à ce que prétend le recourant, le Conseil d'Etat a examiné de manière motivée ses griefs essentiels concernant le taux d'occupation des résidences secondaires que l'art. 6 al. 2 du règlement communal a fixé à 45 nuits par année, (au point 6) le montant journalier du tarif de 2.90 fr. (au point 7) et le montant total de la taxe de 875 fr. (au point 8). En particulier concernant le point 6 de sa décision, le Conseil d'Etat s'est fondé sur l'étude spécifique commandée par la Commune auprès de D \_\_\_\_\_ réalisée du 27 septembre au 25 octobre 2019. Dans le point 7, le Conseil d'Etat a notamment motivé sa décision en précisant que les prestations offertes étaient en équilibre avec le produit de la taxe de séjour et mises à disposition des hôtes et que les réquisits par la L'Etat étaient respectés. Enfin, il a motivé le point 8 de sa décision en mentionnant que la perception d'une taxe de séjour de 1340 fr. auprès du propriétaire d'un chalet de plus de 200 m<sup>2</sup> en résidence secondaire n'était dans l'absolu pas disproportionnée, le Tribunal fédéral ayant d'ailleurs jugé légal un montant de cet ordre taxant un logement de vacances notablement plus petit. Cette motivation est suffisante au regard des exigences posées par l'art. 29 al. 2 Cst.

**3.3** Dans son courrier du 12 avril 2021, la Commune a précisé que si le Conseil d'Etat désirait contrôler l'affectation des fonds issus de la taxe pour 2020, il avait la possibilité de suspendre la procédure jusqu'au 30 juin 2021, date à laquelle les comptes de la municipalité auraient été vraisemblablement définitifs. En réponse à ces observations, le recourant s'adressant au Conseil d'Etat dans son courrier du 3 mai 2021, a précisé qu'il ne s'opposerait pas à une suspension de la procédure jusqu'au 30 juin 2021. Il n'a toutefois pas demandé formellement au Conseil d'Etat qu'il rende une décision de suspension de la procédure. Le Conseil d'Etat, n'avait donc pas l'obligation de statuer sur la question de suspension de la procédure, comme le prétend le recourant. Partant, il n'y a pas matière à déni de justice.

Par ailleurs, en séance du 4 mars 2020 à Sion, le Conseil d'Etat a décidé d'homologuer le règlement communal sur les taxes de séjour, approuvé par E \_\_\_\_\_ le 19 décembre 2019. Ainsi, la fixation du montant de cet impôt relevant d'une décision politique du Conseil d'Etat du 4 mars 2020 et l'affectation de la totalité des montants perçus à des animations et activités directement liées au tourisme n'ont pas été remises en question ni n'ont fait l'objet de contestation de la part du recourant dans le cadre de la procédure d'homologation. Selon le principe de l'autonomie communale, la Commune avait ainsi la faculté de hausser le montant de la taxe de séjour en homologuant un règlement communal.

Dès lors, le Conseil d'Etat n'a pas commis de violation du droit d'être entendu ni de déni de justice. Par conséquent, ce grief doit être rejeté.

**4.** Dans un second grief, le recourant invoque une violation des art. 19 ss LTour et des principes d'égalité de traitement et de capacité économique posés à l'art. 127 al. 2 Cst en rapport avec le nombre de nuitées, le montant journalier et le montant total de la taxe fixés par la Commune. En particulier, le recourant reproche au Conseil d'Etat de ne pas avoir cherché à vérifier concrètement si l'augmentation du tarif journalier de la taxe de séjour passé de 2.50 fr. à 2.90 fr. était justifiée au regard du droit supérieur.

**4.1** L'affaire a trait au montant de la taxe de séjour forfaitaire que la Z \_\_\_\_\_ a facturée pour l'année 2020 au recourant, propriétaire d'une résidence secondaire sur son territoire. Sur recours du contribuable du 4 décembre 2020, le Conseil d'Etat a confirmé la légalité de cette taxe forfaitaire et de son mode de calcul tel que prévu par le règlement communal par décision du 2 juin 2021.

La taxe de séjour est un impôt d'attribution des coûts (« *Kostenanlastungssteuer* »), à savoir un impôt destiné à couvrir des dépenses spécifiques qui sont provoquées par des personnes déterminées ou qui profitent plus directement à certaines catégories de personnes qu'à la majorité des citoyens (cf. p. ex. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 3.4 et 2C\_1147/2016 du 8 octobre 2018 consid. 2.1 et les réf. cit.).

J \_\_\_\_\_ sont autorisées à légiférer en matière de contributions publiques (communales) lorsque le droit cantonal le prévoit dans sa législation spéciale (art. 24 de la Constitution valaisanne du 8 mars 1907 [Cst./VS ; RS/VS 101.1] et art. 224 de la loi fiscale du 10 mars 1976 [LF ; RS/VS 642.1] ;. arrêts du Tribunal fédéral

2C\_88/2009 du 19 mars 2010 consid. 4.1 et P.215/1978 du 22 décembre 1978 consid. 3d, 2C\_353/2020 consid. 6.2).

**4.2** Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que l'art. 21 al. 3<sup>bis</sup> LTour/VS n'impose pas une corrélation mathématique directe entre le taux d'occupation du logement de vacances et la base de calcul; le forfait doit cependant être arrêté sur la base de critères objectifs (arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.6.4 et la référence citée). Dans la mesure toutefois où la taxe de séjour forfaitaire constitue essentiellement une fiction selon laquelle les séjours présentent une certaine durée moyenne, il est inévitable que le nombre de nuitées arrêté ne corresponde pas toujours en tous points aux circonstances du cas particulier (ibid.). Par ailleurs, la taxe de séjour étant un impôt d'attribution des coûts (cf. supra consid. 5.2), un certain schématisme dans l'établissement du forfait est admissible (cf. arrêts 2C\_957/2020 du 20 août 2021 consid. 5.2.2; 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 4.3.1 et les arrêts cités). Celui-ci peut ainsi faire abstraction des circonstances du cas concret, à condition toutefois de chercher à s'en rapprocher le plus possible (cf. arrêt 2C\_1037/2020 précité consid. 4 et les arrêts cités). L'art. 21 al. 3<sup>bis</sup> LTour/VS suppose ainsi l'existence de bases de calcul détaillées et transparentes (arrêts 2C\_957/2020 précité consid. 5.2.2; 2C\_519/2016 précité consid. 3.6.11 in fine, 2C\_353/2020 consid. 6.2). Sur le plan cantonal, les art. 7 al. 1 let. c et 17 al. 2 de la loi valaisanne sur le tourisme du 9 février 1996 (LTour/VS; RS/VS 935.1 [dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2015]) habilite J \_\_\_\_\_ à prélever, sur la base d'un règlement devant être approuvé par le législatif communal et homologué par le Conseil d'Etat, une taxe de séjour. Ce règlement communal doit notamment prévoir le montant de ladite taxe, les cas d'exonérations et les réductions, le mode de perception et l'affectation de la taxe (arrêt 2C\_353/2020 consid. 3.1).

**4.3** Les Communes peuvent percevoir la taxe de séjour soit de manière effective (en fonction du nombre de nuitées; cf. art. 21 al. 1 LTour/VS) soit de manière forfaitaire (cf. art. 21 al. 3<sup>bis</sup> LTour/VS). Selon cette dernière disposition, si la Commune prévoit, dans son règlement, une perception forfaitaire de la taxe, le forfait doit être calculé sur la base de critères objectifs en fonction du taux local moyen d'occupation de la catégorie d'hébergement, y compris la location occasionnelle. La mise en oeuvre effective du forfait est pour le reste laissée ouverte par le droit cantonal, de sorte qu'il appartient aux Communes, conformément à leur autonomie en la matière, d'en définir les contours dans les limites posées par le droit supérieur (cf. arrêt 2C\_947/2019 du 13 février 2020 consid. 4.4). Le produit de la taxe de séjour contribue à financer notamment l'exploitation

d'un service d'information et de réservation, l'animation locale ou encore la création et l'exploitation d'installations touristiques, culturelles ou sportives (art. 22 al. 2 LTour/VS) (arrêt 2C\_353/2020 consid. 3.1). Sur le plan communal, les propriétaires de résidences secondaires qui occupent eux-mêmes celles-ci paient la taxe de séjour sous la forme d'un forfait annuel, qui couvre toutes les nuitées dans le bien immobilier concerné, y compris les locations occasionnelles (cf. art. 6 al. 2 à 4 du Règlement communal ; arrêt 2C\_353/2020 consid. 3.2). Les articles 17 ss LTour traitent des questions d'assujettissement (art. 17), d'exonération (art. 18), de montant de la taxe (art. 19), de sa réduction (art. 20), du mode de perception (art. 21) et d'affectation du produit de la taxe (art. 22). En vertu du principe de la primauté de la loi, duquel résulte celui de la hiérarchie des normes (Thierry Tanquerel, *op. cit.*, n° 470 p. 164), les règlements édictés par les communes en matière de taxe de séjour doivent respecter les prescriptions fixées par la LTour en tant que droit cantonal supérieur (cf. p. ex. ACDP A1 18 247 précité consid. 3.2) (arrêt du Tribunal cantonal A1 19 79 du 6 avril 2020 consid. 3.2). Selon l'art. 17 al. 1 LTour, une taxe de séjour est perçue auprès des hôtes qui passent la nuit dans le rayon d'activité d'une société de développement reconnue. L'art. 17 al. 2 LTour prévoit que cette taxe est perçue sur la base d'un règlement soumis à l'approbation de l'assemblée primaire ou du Conseil général et à l'homologation du Conseil d'Etat. Ce règlement est mis au préalable en consultation auprès des parties concernées. Il prévoit notamment le montant de la taxe de séjour, les cas d'exonérations et les réductions, le mode de perception et l'affectation de la taxe. L'article 21 alinéa 3<sup>bis</sup> LTour exige, pour le cas où une commune opte pour un système de perception forfaitaire de la taxe de séjour, que le forfait soit calculé « sur la base de critères objectifs en fonction du taux local moyen d'occupation de la catégorie d'hébergement, y compris la location occasionnelle » (selon la version allemande : « [...] auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen, unter Beachtung des durchschnittlichen Belegungsgrades der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung ») (arrêt du Tribunal cantonal A1 19 79 du 6 avril 2020 consid. 4.1).

**4.4** En l'espèce, le recourant estime que la Commune aurait procédé à une règle de trois pour parvenir à justifier, une nouvelle fois, la perception d'un montant de 875 fr., inchangé en dépit des précédentes décisions des autorités de recours, soit le Conseil d'Etat et le Tribunal cantonal. Le bordereau litigieux aurait été expédié le 17 mars 2020 soit le jour suivant l'annonce par le Conseil fédéral du 1<sup>er</sup> semi-confinement en Suisse alors que l'activité touristique se serait trouvée à l'arrêt complet. Selon le recourant, cette situation pouvait s'interpréter comme une volonté à peine déguisée de l'autorité communale de dissuader celui-ci de prendre

des conseils juridiques et d'exercer ses droits en temps utile. De ce fait, le recourant prétend avoir contesté le nombre de nuitées retenu dans le nouveau règlement, le montant journalier et le montant total de la taxe de séjour. Or, la Commune a procédé au calcul de la taxe conformément à l'art. 6 al. 4 du Règlement communal nouvellement en vigueur et a ainsi conclu que le montant de la taxe de séjour forfaitaire pour l'année 2020 aurait dû s'élever à 913.50 fr. et non à 875 fr. comme l'a constaté le Conseil d'Etat dans sa décision du 2 juin 2021. C'est toutefois à bon droit que le Conseil d'Etat a renoncé à effectuer une *reformatio in pejus* et a finalement retenu le montant de 875 fr.

**5** Concernant le nombre de nuitées, le recourant fait référence à quelques arrêts du Tribunal fédéral dans des causes valaisannes en particulier l'arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.6.4 sur K \_\_\_\_\_. A juste titre, il reconnaît que le droit cantonal n'admet pas une corrélation mathématique directe entre le taux d'occupation et la base de calcul mais que le forfait doit toutefois être arrêté sur la base de critères objectifs. Il est d'ailleurs inévitable que la norme arrêtée d'un règlement ne corresponde pas toujours en tous points aux circonstances d'une situation particulière. Par ailleurs, un certain schématisme dans l'établissement du forfait est admissible. Le forfait correspond au caractère de la fiction, qui se présente sous la forme d'une somme forfaitaire, laquelle ne correspond pas nécessairement en toutes parties aux circonstances prévalant dans le cas d'espèce. Les régimes et les taux forfaitaires sont autorisés et assez courants, en particulier dans le domaine des taxes sur les coûts (arrêt 2C\_519/2016 du 4 septembre 2017 consid. 3.6.4 arrêt 2C\_353/2020 consid. 6.2).

**5.1** L'étude auprès de D \_\_\_\_\_ a été réalisée du 27 septembre au 25 octobre 2019, soit après l'arrêt du Tribunal cantonal du 26 juin 2019 et la précédente procédure (A1 18 220) à laquelle a fait référence le recourant. Selon les résultats de l'étude, les résidences secondaires sur la Commune sont occupées en moyenne durant 67 jours par année. Ce chiffre a donc été établi scientifiquement. La Cour de céans reconnaît ainsi la force probante de cette étude. Le nouveau règlement de la Commune est donc basé sur une étude scientifique d'occupation de logement où les propriétaires ont été effectivement sondés. Le recourant ne pouvait ainsi pas se dire surpris par ce chiffre et le contester simplement sans produire de nouveaux moyens de preuves. Le fait qu'il considère comme difficilement concevable que le nombre de nuitées moyenne soit supérieur à celui d'une station de ski réputée ne peut donc pas être retenu car relève d'un pur jugement de valeur dénué de fondement objectif. Par ailleurs, le recourant invoque que l'activité touristique se serait trouvée à l'arrêt complet dans la Commune de Z \_\_\_\_\_ et que par conséquent le montant de la taxe de séjour de 875 fr. ne serait

pas justifié. Or, il n'est pas démontré que la pandémie liée au Covid aurait eu pour effet une baisse de l'activité touristique durable dans le temps notamment des stations de F \_\_\_\_\_.

**5.2** Selon le recourant, il conviendrait de distinguer les propriétaires selon qu'ils utilisent leur résidence secondaire pour leurs propres besoins, pour des locations occasionnelles ou pour des locations purement commerciales car l'occupation de logements de vacances utilisés exclusivement par leur propriétaire serait notoirement moins élevée que celle de logements remis à bail à des tiers. Au surplus, le forfait prévu à l'art. 6 du Règlement communal ne serait destiné à s'appliquer qu'aux propriétaires des deux premières catégories de logement, soit pour leur propre besoin ou des locations occasionnelles et non pour des locations purement commerciales. Or, selon l'art. 6 al. 1 dudit règlement communal concernant le forfait annuel, « tous les logements de vacances non loués ou loués occasionnellement sont soumis à une taxe de séjour forfaitaire ». La disposition ne fait donc pas de distinction entre les logements de vacances non loués et ceux loués occasionnellement. Ces types de logements ne sont pas considérés comme étant des logements remis à bail à des tiers. Quant aux logeurs qui hébergent contre rémunération des hôtes assujettis au sens des articles 17 et 18 de la LTour et les art. 1 à 5 du règlement communal (location commerciale), une taxe d'hébergement est perçue (art. 23 al. 1 et 2 LTour). Dans ce cas, le montant de la taxe de séjour est fixé par nuitée et non forfaitairement selon l'art. 25 al.1 LTour et l'art. 5 al. 1 du règlement communal. En particulier, le montant de la taxe de séjour est fixé par nuitée pour les hôtels et toute autre forme d'hébergement structuré (clubs de vacances, groupes, campings, auberges) pour autant qu'elle ne soit pas répertoriée spécifiquement. Contrairement à ce que prétend le recourant, une distinction est donc opérée entre les titulaires de logements de vacances non loués, les logements loués occasionnellement et les titulaires de logements de type commercial.

**5.3** Il faut constater que l'étude sur laquelle s'est basée la Commune pour établir son règlement a une valeur scientifique au vu de la taille et la représentativité de l'échantillon (mise en relation d'un millier de répondants par rapport à un parc de résidences avoisinant les 102'000 unités), la population visée, la collecte des données et l'analyse spécifique réalisée pour la Z \_\_\_\_\_. La population visée a été celle des propriétaires de résidence secondaire et la caractéristique à estimer a été la durée annuelle (en nombre de jours) des séjours effectués par cette population dans leur résidence secondaire dans la Z \_\_\_\_\_. Au total 210 réponses ont été enregistrées. Toutefois, après suppression des réponses invalides ou incohérentes, l'analyse descriptive

s'est basée sur 188 réponses, soit environ le 20% du nombre de résidence secondaire dans la Commune.

**5.4** La figure 2 de l'analyse de l'enquête réalisée par l'Institut illustre les estimations de la durée annuelle des séjours effectués par les propriétaires de résidence secondaire situées sur la Z \_\_\_\_\_. La valeur la plus citée est de 50 jours. La médiane est de 60 jours et l'écart-type est de 41.60 jours. Le premier quartile (1/4 de la population) se situe à 35 jours, soit un chiffre légèrement supérieur à l'échantillon de l'ensemble du canton, dont la valeur est de 30 jours. Le troisième quartile est de 100 jours, soit un chiffre légèrement supérieur aux 84 jours de l'échantillon valaisan. L'interprétation de ces estimations indique qu'un quart des propriétaires de F \_\_\_\_\_ séjourne tout au plus 35 jours, au moins la moitié séjourne tout au plus 60 jours, et un autre quart séjourne plus de 100 jours. Autrement dit, 50% des répondants séjournent entre 35 jours et 100 jours par année, 25% séjournent moins de 35 jours et 25% séjournent 100 jours ou davantage. L'étude a mentionné que l'échantillonnage n'est pas aléatoire ; cependant les intervalles de confiance de l'estimation présentée dans la figure 2 a été calculée avec un risque de 5%. Le calcul réalisé en utilisant des méthodes de ré-échantillonnage donne la moyenne de 67 jours et l'intervalle oscille entre 61 et 73 jours, la médiane est de 60 jours avec un intervalle compris entre 50 et 70 jours. Les résultats montrent que les valeurs centrales sont de 67 jours pour la moyenne et de 60 jours pour la médiane et le mode, c'est-à-dire la valeur la plus citée, est de 50 jours, toutefois inférieure à la médiane de 60 jours. La figure du 3 de l'étude de l'Institut met en relation les durées des séjours réparties en fonction de la propension des propriétaires à mettre leur bien à disposition de tiers de façon marchande ou non marchande. Le nombre d'observations valides pour cette analyse a été de 180 car 8 répondants n'ont pas indiqué la répartition des séjours en fonction des types proposés.

**5.5** Par catégorie, les moyennes de durées des séjours sont « Location et mise à disposition gratuite » et « Occupation privée ». Les estimations montrent qu'au moins la moitié des répondants utilisent leur résidence secondaire uniquement pour l'usage privé. Pour la catégorie « Location et mise à disposition gratuite » une moyenne de 5 jours a été obtenue, l'intervalle se situe entre 4 et 6 jours et la médiane est de 0 avec un intervalle situé entre 0 et 1 jour et le mode est 0 jour. Les estimations montrent qu'au moins la moitié des répondants utilisent leur résidence secondaire uniquement pour l'usage privé. Pour la catégorie « Occupation privée » une moyenne de 62 jours a été obtenue, l'intervalle se situant entre 56 et 68 jours, la médiane est de 54 jours situé entre 46 et 62 jours. Les résultats ou estimations pour la Z \_\_\_\_\_ montrent que

l'occupation des résidences secondaires est largement caractérisée par l'utilisation privée (occupation par le propriétaire et sa famille). La moyenne de la durée des séjours pour la totalité de l'échantillon est de 67 jours (188 observations) tandis qu'elle est de 62 jours (180 observations) pour l'utilisation privée. La médiane se situant respectivement à 50 et 54 jours. Le recourant ne pouvait donc retenir que le panel sur lequel s'est fondé l'étude était faible et que les chiffres articulés par la Commune, suivie du Conseil d'Etat, n'ont reposé sur aucun élément objectif, tels d'autres sondages.

Au vu de ce qui précède, le nombre de nuitées forfaitaire de 45 jours retenu lors de l'adoption du nouveau règlement par la Z \_\_\_\_\_ est justifié.

**6** Au sujet du montant de la taxe journalière, dans le nouveau règlement communal de la Z \_\_\_\_\_, le montant de la taxe de séjour a passé de 2.50 fr. à 2.90 fr.

Pour le recourant, le nouveau montant journalier serait injustifié car supérieur à celui L \_\_\_\_\_ ou N \_\_\_\_\_ ou quasi égal à celui de O \_\_\_\_\_ ainsi que celui des communes qui procureraient une offre touristique notoirement plus étendue que celle de F \_\_\_\_\_. Il soutient également que le montant de la taxe de séjour devrait « être mis en regard avec les très modestes avantages proposés avec le pass « P \_\_\_\_\_ » distribué aux résidents (une journée de ski, respectivement de swin-golf, et le fait qu'en raison de la pandémie, toutes les activités et évènements ont été supprimés jusqu'à nouvel avis » (cf. page Internet de P \_\_\_\_\_, état au 16 avril 2020). Or, il n'est pas démontré que de tels avantages auraient été modestes et que la pandémie aurait causé la suppression de manière durable de toutes les activités et évènements, de façon à remettre en question toutes les prestations offertes par la Commune de F \_\_\_\_\_ (notamment ski joëring, ski de fond, jardin des neiges, piste de luge, randonnées en raquettes, rando parc-ski de randonnée, station de ski Q \_\_\_\_\_, via ferrata, snowtubing, swingolf, footgolf, visite guidée des villages Mase, Nax et Vernamiège etc.) lesquelles sont réputées être en équilibre avec le produit de la taxe de séjour et mises à disposition des hôtes. Le recourant n'a pas non plus démontré que l'offre touristique d'autres Communes telles que L \_\_\_\_\_, N \_\_\_\_\_ ou O \_\_\_\_\_ serait notoirement plus étendue que celle offerte par la Z \_\_\_\_\_.

**6.1** Le recourant fait valoir que la seule transmission du budget 2020, évoquée au considérant 7.2 de la décision du Conseil d'Etat, ne permettrait aucunement de vérifier l'affectation de la taxe au financement des infrastructures et manifestations touristiques. Il en irait ainsi d'autant plus que le budget 2020 aurait été établi avant la survenance imprévisible de la pandémie Covid et que celle-ci aurait entraîné l'annulation de la

quasi-totalité des animations normalement prévues cette année- là. Toutefois, si l'on se penche sur le document intitulé « Budget 2020 pour les infrastructures touristiques avec la liste des projets et activités envisagées » transmis par la Commune dans sa détermination du 2 mars 2021, il y est notamment prévu des budgets affectés à la réalisation de nouveaux panneaux sur la via ferrata et concernant le plan du village de Nax, l'installations des bornes de recharge VTT électriques, l'achat de VTT électriques à la location, des projets de randonnées concernant l'aménagement du randoparc, son entretien, la signalétique et les sentiers y afférents. La Commune a également transmis le budget 2019 pour les infrastructures touristiques prévoyant également une liste d'activités notamment concernant la réalisation de prospectus, imprimés et graphisme sur F \_\_\_\_\_, carnet voyageur, flyer, trail, promotion etc., ainsi que des projets intitulés forêt barolins et visites guidées virtuelles sur l'application et visite guidée virtuelle des 3 villages et quizz.

**6.2** Enfin, les comptes d'investissement et fonctionnement communaux 2016-2017, 2017-2018, 2018-2019, 2020-2021 ainsi que la liste des écritures des comptes communaux pour l'année 2019, 2020 et 2021 figurent au dossier et font état du débit concernant toutes les dépenses courantes et celles affectées au tourisme. Sur cette base, le recourant ne pouvait affirmer que la seule transmission du budget 2020 par la Commune n'aurait pas rendu transparente la vérification de l'affectation de la taxe au financement des infrastructures et manifestations touristiques. Pour le reste, l'affectation de la totalité des montants perçus à des animations, infrastructures et activités directement liées au tourisme n'a pas été remise en question par le recourant, faute de preuves.

**7.** Concernant le montant total de la taxe, le recourant fait valoir que le Conseil d'Etat perdrait de vue que le montant forfaitaire de 875 fr. pour 45 nuitées correspondrait à une taxe journalière de 19 fr. 45 (875 fr. / 45 jours), quasiment équivalente à l'impôt communal (9400 fr.) pour une année complète (9400 fr. / 365 jours = 25 fr. par jour), ce qui serait clairement excessif, ce d'autant que F \_\_\_\_\_ ne constituerait pas une station prisée où l'offre touristique « donnerait le tournis ». Il en résulterait que le montant de la taxe ne répondrait plus au qualificatif de « modique », et constituerait un impôt ordinaire déguisé, qui viendrait s'ajouter aux impôts fonciers dont il devrait s'acquitter en sa qualité de propriétaire d'immeubles sur territoire du village de R \_\_\_\_\_, sans compter les autres taxes (cf. traitement des eaux usées, évacuation des déchets etc.). Enfin, le recourant invoque que la taxe de séjour forfaitaire 2020 ne respecterait pas les principes d'égalité de traitement et de capacité économique posés à l'art. 127 al. 2 Cst.,

et devrait être annulée pour ce motif. Par ailleurs, il invite la Commune à adopter un règlement sur les taxes de séjour tenant compte de critères adéquats et ne constituant pas un impôt général déguisé.

**7.1** Au vu des investissements effectués par la Commune (dispensaire médical, garderies d'enfants, prévoyances sociales, approvisionnement et alimentation en eau potable, parcs publics, routes etc.) dont profitent les touristes et compte tenu de l'étude réalisée par D \_\_\_\_\_ décrite ci-dessus, le montant de la taxe de séjour de 875 fr. contesté par le recourant est justifié. Quant à l'argument du recourant selon lequel les principes d'égalité de traitement et de capacité économique prévus à l'art. 127 al. 2 Cst n'auraient pas été respectés par la taxe de séjour forfaitaire 2020, celui-ci est purement appellatoire (RVJ 1994 p. 33 consid.5). En effet, le recourant n'a pas démontré en quoi sa situation serait différente d'un autre titulaire de résidence secondaire dans une autre Commune valaisanne dont il a fait référence dans son recours. Il n'a de plus pas exposé en quoi sa capacité économique aurait été atteinte, ni établi que la taxe de séjour 2020 aurait constitué un impôt général déguisé.

Le Conseil d'Etat a considéré l'établissement de la taxe de séjour sur la base d'une interprétation objective en se basant en particulier sur D \_\_\_\_\_. Ce grief doit également être rejeté.

**8.** Au vu de ce qui précède, la décision attaquée doit être confirmée et le recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**9.** Dans les conclusions de son recours, le recourant a conclu à ce que tous les frais de procédure soient mis à la charge des collectivités publiques concernées et qu'une indemnité de 100 fr. lui soit allouée pour ses dépenses nécessaires résultant de la rédaction du présent recours. Dans sa détermination du 2 mars 2021, la Commune a demandé qu'une indemnité équitable pour ses dépens soit mise à la charge du recourant.

**9.1** En règle générale, la partie qui succombe en cas de recours supporte les frais. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits (art. 89 al. 1 LPJA). Sauf les cas dans lesquels l'article 88, alinéa 5 est applicable, l'autorité de recours allouera, sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause le remboursement des frais nécessaires qui lui ont été occasionnés (dépens) (art. 91 al. 1 LPJA). Aucune indemnité pour les frais de procédure n'est allouée, en règle générale, aux autorités et organismes chargés de tâches de droit public qui obtiennent gain de cause (art. 91 al. 3 LPJA).

**9.2** En l'espèce, dans la mesure où les griefs du recourant sont rejetés, celui-ci succombe et par conséquent supporte les frais de la cause. Les dépenses nécessaires résultant de la rédaction de son recours, au demeurant non justifiées, ne lui seront donc pas remboursées. La Commune a prétendu au versement d'une indemnité équitable pour ses dépens de la part du recourant, qu'elle n'a toutefois pas non plus justifiée. Bien que la Commune obtienne gain de cause, aucune indemnité ne lui est allouée.

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de X \_\_\_\_\_.
3. Aucun dépens n'est alloué.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître M \_\_\_\_\_, pour la Z \_\_\_\_\_, à X \_\_\_\_\_, pour le recourant et au Conseil d'Etat, à T \_\_\_\_\_.

Sion, 10 février 2022