

A1 17 29

ARRÊT DU 13 OCTOBRE 2017

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

Composition : Thomas Brunner, président ; Christophe Joris, juge ; Frédéric Fellay, juge suppléant

en la cause

X _____, recourante, représentée par Maître M _____, avocat,

contre

CONSEIL D'ÉTAT DU VALAIS, 1951 Sion, et **COMMUNE DE Y** _____, autre autorité

(taxe de promotion touristique)

recours de droit administratif contre la décision du 21 décembre 2016

Faits

A. X _____, qui a son adresse à xxx _____ et son siège à xxx _____, est une société inscrite au registre du commerce. Elle a pour but social l'achat, la vente et la location de biens mobiliers et immobiliers pour son propre compte ou pour celui d'autrui ; elle peut acquérir et fonder des sociétés à but identique ou analogue et faire toutes opérations convergentes à son but. Son administratrice unique est A _____ (cf. extrait complet internet du registre du commerce, pièce 3 annexée au recours). La société possède un appartement en duplex (PPE xxx _____) dans l'immeuble « xxx _____ », érigé sur la parcelle de base n° xxx _____.

B. Le 31 mars 2015, l'administration communale de Y _____ a, en application du Règlement communal sur la taxe de promotion touristique approuvé en Conseil d'Etat les 28 janvier 1998, 10 mars 1999 et le 18 août 2010 (ci-après : le RTPT), expédié à X _____ une facture (n° xxx _____) de 1360 fr. 50 relative à la taxe de promotion touristique (TPT) pour le 1^{er} semestre 2015. Ce montant se décomposait en une taxe de base de 1147 fr. 50 relevant de la catégorie « agences immobilières » dans laquelle l'intéressée avait été incluse (ch. 6.7 RTPT ; 2700 fr. divisés par deux vu la facturation semestrielle puis réduits de 15 % conformément aux tarifs homologués le 10 mars 1999) et en une taxe complémentaire arrêtée à 213 fr.

X _____ a réclamé le 9 avril 2015, arguant que le montant exigé représentait plus de 8 % de ses produits et plus de 75 % des bénéfices moyens qu'elle avait réalisés en 2012 et 2013. Elle a également invoqué le fait que « [son] but [...] consiste à louer un appartement de 4 pièces au prix de 30 000 fr./an », qu'elle n'occupe aucun employé et que son administratrice exerce sa fonction à titre gracieux. Aussi entendait-elle « participer à la TPT à un niveau plus en rapport avec son but effectif, son rendement et son manque d'effectif ».

Par décision du 8 octobre 2015, le conseil municipal a rejeté la réclamation et maintenu la taxe.

C. Le 9 novembre 2015, X _____ a requis le Conseil d'Etat d'annuler ce prononcé. Dans ses griefs de fond, elle a invoqué une violation du principe de la modicité des taxes, reprochant à la municipalité de n'avoir pas pris en compte « la charge de la taxe par rapport aux états financiers de la société ». La recourante a également mis en cause son appartenance à la catégorie « Immobilier et location de biens » (*recte* : « agences immobilières »). Sur ce point, elle a observé que la taxe de

base y relative était aussi élevée que celle applicable aux banques. Les situations n'étaient pourtant pas comparables dans la mesure où elle « se content[ait] de mettre un appartement à disposition de la famille la détenant sans qu'aucune activité économique ne soit créée par la société ». Aussi se justifiait-il plutôt, sous l'angle du principe de proportionnalité, de la ranger dans la catégorie « loueurs ». La recourante s'en est encore prise à la taxe complémentaire en faisant remarquer qu'elle n'employait aucun collaborateur et que son administratrice unique n'était pas rémunérée.

L'instruction du recours a été suspendue durant plusieurs mois à la demande de la municipalité et avec l'accord de la recourante.

Le 10 novembre 2016, l'organe d'instruction a mis fin à la suspension de procédure, les négociations annoncées par les parties n'ayant pas abouti.

Par décision du 21 décembre 2016, le Conseil d'Etat a rejeté le recours. Il a relevé que le principe de la modicité des taxes avait une portée partiellement différente pour les impôts d'affectation des coûts, telles les taxes touristiques. Dans le cadre de celles-ci, ce principe recouvrait celui de couverture des frais voulant que le produit global des contributions ne dépasse pas la somme des coûts des prestations de la collectivité. L'autorité de recours administratif a rappelé que le cercle des contribuables se limitait généralement aux personnes auxquelles des motifs objectifs et raisonnables commandaient de faire supporter certaines dépenses de la collectivité publique. Pour les TPT, il s'agissait des personnes morales et physiques exerçant une activité indépendante qui retirent un profit économique du tourisme. Dans la mesure où ces contributions n'avaient pour objet que les recettes liées au tourisme, la capacité économique des personnes assujetties ne devait pas être déterminée en fonction de l'ensemble de leurs revenus ou de leur fortune, mais selon d'autres critères. Le Conseil d'Etat a ensuite observé que le RTPT répertoriait les activités dans des catégories reflétant l'importance de leur lien avec le tourisme et fixait une taxe de base pour chacune d'elles. La taxe complémentaire permettait d'adapter, du moins en partie, la charge fiscale à la situation de chaque assujetti. Cette manière de fixer la taxe ne tablait certes pas sur l'importance économique des contribuables telle qu'elle résulte de l'ensemble de leurs résultats commerciaux. La taxe devait cependant viser uniquement les profits que les assujettis tiraient du tourisme et il était admis de la fixer avec un certain schématisme, selon d'autres critères que ceux utilisés en matière d'impôts directs. Cela étant, le système du RTPT n'apparaissait pas contraire au droit. Le Conseil d'Etat a également rejeté les critiques tirées du caractère prétendument disproportionné de la taxe.

Dans la mesure où l'équivalence du groupe prévalait sur l'équivalence individuelle pour ce genre d'impôts, le simple fait d'appartenir à un groupe d'assujettis impliquait que l'on soit soumis à la TPT, ceci indépendamment de l'avantage effectivement retiré du tourisme local. Or, dans le cas particulier, au vu du but social de l'intéressée, son activité relevait de celle d'une agence immobilière et pouvait donc être valablement incluse dans cette catégorie d'assujettis.

D. Le 3 février 2017, X _____ a conclu céans à l'annulation de ce prononcé communiqué le 27 décembre 2016 et des décisions municipales des 31 mars et 8 octobre 2015, le tout sous suite de frais et dépens. A l'appui de ces conclusions, elle soutient que, dès lors qu'elle prélevait déjà une « taxe d'hébergement (séjour) », la municipalité n'était pas habilitée, sous l'angle du droit cantonal, à percevoir une TPT. La recourante conteste également bénéficiaire de la promotion touristique et, en conséquence, estime ne pas être redevable de la taxe. A titre subsidiaire, elle réitère ses griefs de violation des principes de modicité des taxes et de proportionnalité. Elle invoque encore un abus du pouvoir d'appréciation de la part de la commune de Y _____ et se plaint d'une violation du principe de la légalité et d'inégalité de traitement.

Le 21 février 2017, la commune de Y _____ a conclu au rejet du recours, en réclamant des dépens.

Dans sa réponse du 8 mars 2017, le Conseil d'Etat a également proposé de rejeter le recours en se référant à sa décision.

L'instruction s'est close le 10 mars 2017, la recourante n'ayant pas usé de la faculté d'émettre des remarques complémentaires sur ces deux écritures.

Considérant en droit

1. Le recours est recevable (art. 46 al. 2 et 3 L'Tour ; art. 72, 78 let. a, 79a let. c, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1, 46 et 48 de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives – LPJA ; RS/VS 172.6).

2. Le litige porte sur la TPT que la commune de Y _____ a réclamée à X _____ pour le premier semestre 2015. En premier lieu, la recourante conteste que cette collectivité publique puisse légalement prélever une telle taxe. Elle rappelle à cet égard que l'article 27 alinéa 1 LTour habilite les communes valaisannes à prélever une taxe de promotion touristique en lieu et place de la taxe d'hébergement. Or, la municipalité concernée avait, selon la recourante, déjà perçu une « taxe d'hébergement (séjour) » pour la période considérée, de sorte qu'elle ne pouvait parallèlement exiger une TPT. La critique est mal fondée dans la mesure où elle procède d'une confusion manifeste entre deux types de taxes, à savoir la taxe d'hébergement, qui est régie par les articles 23 ss LTour, et la taxe de séjour, qui fait l'objet des articles 17 ss LTour.

3.1 La recourante explique être « totalement indifférente au tourisme » et estime devoir en conséquence être « exclue » de la TPT. A l'appui de cet argument, elle dépose une déclaration sur l'honneur (pièce 7 annexée au recours) de A _____, son administratrice unique, qui assure que « la société n'a jamais donné en location à des tiers l'appartement qu'elle détient et qu'elle n'a pas l'intention de le faire à l'avenir », que « la société n'a ni bureau, ni numéro de téléphone, ni site internet propres, que ce soit sur la commune de xxx _____ ou ailleurs », que « la société ne recherche, ni ne recherchera de locataire et d'ailleurs s'il s'en présentait, les refuserait », que « la société n'a pas vocation à dégager du bénéfice mais uniquement à couvrir les charges liées à ce bien immobilier par le paiement par ses ayants droit d'un montant annuel correspondant par ailleurs à la valeur locative fiscale », et que « ce montant payé ne dépend par ailleurs pas de la fréquence d'utilisation de l'appartement ».

3.2 Selon la jurisprudence (p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 2C_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.3 et 3.4 et les références ; RVJ 2016 p. 74 consid. 2 et 3), la taxe de promotion touristique est un impôt d'affectation visant à couvrir les coûts de la promotion touristique, plus particulièrement un impôt d'attribution des coûts. Les impôts d'affectation sont destinés 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 : on parle dans ce dernier cas d'impôts d'attribution des coûts. Le cercle des contribuables comprend les personnes à la charge desquelles, pour des motifs objectifs et raisonnables, la collectivité publique peut mettre en priorité les dépenses en cause plutôt que de les imposer à l'ensemble des contribuables ; cet impôt est dû indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou de la dépense que celui-ci a provoquée. Le fait de délimiter les contribuables pouvant être appelés à participer au devoir fiscal, par des motifs objectifs et

raisonnables, concrétise le principe de l'égalité. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le contribuable retire un avantage individuel particulier pour justifier l'imposition.

Par ailleurs, il est admis en jurisprudence de se fonder sur le but d'une personne morale pour décider si celle-ci est une bénéficiaire potentielle d'un avantage individuel et pratique issu du tourisme et si elle doit, de ce chef, être assujettie à la taxe de promotion touristique. Comme on l'a vu, une telle solution n'implique pas que cette personne morale profite directement d'investissements touristiques de la commune créancière, du moment que ladite taxe est un impôt d'attribution des coûts. Cette taxe est due sans qu'il ne soit nécessaire d'individualiser un avantage que la dépense publique a procuré au contribuable lui-même. Un assujettissement fondé sur le but social d'une personne morale est partant admissible, car si ce but consiste en des affaires immobilières, on peut en déduire, sans violer les principes d'imposition énumérés à l'article 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale du 19 avril 1999 (Cst. ; RS 101), que l'intéressée bénéficie au moins indirectement des avantages liés au tourisme (arrêt du Tribunal fédéral 2C_150/2015 précité consid. 3.4 ; RVJ 2016 précitée consid. 2 ; ACDP A1 16 13 du 25 août 2016 consid. 3.3).

3.3 Les objections de la recourante, qui soutient en synthèse que son seul but est de « permettre à ses ayants droit économiques, à savoir la famille A _____, de disposer de l'appartement de 4 pièces sis dans l'immeuble xxx _____ », se heurtent à la jurisprudence rappelée ci-dessus. Le but social de X _____, dont le siège est à xxx _____ et l'adresse à xxx _____, consiste en « l'achat, la vente et la location de biens mobiliers et immobiliers pour son propre compte ou pour celui d'autrui », avec la possibilité d' « acquérir et fonder des sociétés à but identique ou analogue et faire toutes opérations convergentes à son but ». Force est d'admettre, avec le Conseil d'Etat, que ce but se rapporte à des activités et des affaires immobilières. Partant, X _____ pouvait être valablement considérée comme étant en position de tirer un profit au moins indirect du développement touristique et se voir rangée dans la catégorie « Agences immobilières ». Il importe de rappeler à la société recourante la fonction caractérisante du but social, qui est censé renseigner sur son activité réelle et dont la formulation doit être suffisamment précise pour permettre aux tiers avec lesquels la société est en rapport d'avoir une idée claire de l'activité de cette dernière ; la doctrine souligne du reste que le but social peut déterminer les règles applicables et que c'est en cela que réside notamment son importance (cf. p. ex. Carlo Lombardini in : CoRo CO II, Bâle 2008, n^{os} 25 ss ad art. 626 CO ; Ronald Ruedin, Droit des sociétés, 2^e éd. 2007, n^{os} 451 ss).

4. Les considérants qui précèdent épuisent les critiques d'inégalité de traitement (chapitre G.a du mémoire) qu'articule la recourante en se plaignant d'être considérée comme une agence immobilière alors qu'elle n'en revêtirait pas les caractéristiques. Tombent également à faux, pour les mêmes raisons, les griefs d'abus du pouvoir d'appréciation et de violation du principe de la légalité invoqués sous lettre F du mémoire, où X _____ excipe là encore du fait qu'elle « n'exerce[rait] aucune transaction immobilière puisqu'elle a comme unique but de détenir un logement pour le mettre à disposition des membres de la famille », en reprochant aux autorités précédentes de confondre une « société immobilière » avec une « agence immobilière ». Il en va de même de la violation alléguée du principe de proportionnalité tablant sur le fait que la recourante aurait dû être taxée selon les tarifs - plus avantageux - valant pour la catégorie spécifique « loueurs ». Cette catégorie concerne des contribuables ne relevant d'aucune des professions indépendantes ou des entreprises répertoriées sous chiffres 1 à 86 de l'article 6.7 (cf. consid. 4, non publié à la RVJ 2016 p. 74, de l'ACDP A1 15 50 précité). L'assujettissement de l'intéressée dans la catégorie « Immobiliers et location de biens » du RTPT se fonde en l'occurrence sur son but social, procédé admis en jurisprudence dès lors qu'il résulte de l'application de motifs objectifs et raisonnables. Cette solution consacre, certes, un certain schématisme ; celui-ci est cependant accepté car inhérent à la nature de la taxe de promotion touristique.

5.1 X _____ prétend ensuite que le principe de modicité mentionné par l'article 27 alinéa 3 L^{Tour} n'est pas respecté parce que le montant que la municipalité lui réclame représente, selon l'intéressée, plus de 8 % de ses produits et plus de 75 % de la réserve pour imprévus des années 2012 et 2013. Pour l'année 2014, la réserve n'était même pas assez importante pour couvrir la taxe.

5.2 Ni la L^{Tour} ni son ordonnance générale d'exécution du 26 juin 1996 (OL^{Tour} ; RS/VS 935.100) ne définissent la notion de « modicité » visée par l'article 27 alinéa 3 L^{Tour}. Répondant lors des débats parlementaires à la question d'un député relativement à la signification de ce principe introduit dans le cadre des travaux de la deuxième commission parlementaire, le Conseiller d'Etat responsable de la promotion touristique a précisé à l'assemblée que « modicité veut dire que le produit global de la taxe équitablement réparti ne doit pas excéder l'ensemble des coûts de promotion économique, car seule la promotion économique répond à l'intérêt de l'ensemble des personnes qui y sont assujetties » (Bulletin des séances du Grand Conseil - BSGC, session ordinaire de février 1996, p. 914/915). Sur cet arrière-plan, le Tribunal a retenu

que, dans le contexte de la taxe de promotion visée par la L^{Tour}, le concept de modicité signifiait que le produit global de la taxe, équitablement réparti, ne doit pas excéder l'ensemble des coûts de la promotion économique (ACDP A1 08 176 du consid. 9 janvier 2009, ACDP A1 01 65 du 27 septembre 2001 consid. 4). Comme l'a relevé à juste titre le Conseil d'Etat dans la décision attaquée sans évoquer ces précédents, le principe de modicité se recouvre, en l'espèce, avec celui de couverture des frais ou de couverture des coûts, dont la recourante ne prétend pas qu'ils soient en l'occurrence méconnus.

5.3 Il sied en outre de relever que, dans la mesure où les taxes de promotion touristique n'ont pour objet que les recettes liées au tourisme, la capacité économique des personnes assujetties ne doit pas être déterminée en fonction de l'ensemble de leurs revenus ou de leur fortune, comme c'est le cas en matière d'impôts directs, mais selon d'autres critères, la pratique admettant un certain schématisme (arrêt du Tribunal fédéral 2P.215/2000 du 12 mars 2001 consid. 7b). En conséquence, la recourante argue vainement du fait que sa situation financière ou économique ne serait pas prise en compte. La taxe d'espèce, qui comprend une taxe de base variant en fonction du secteur d'activité de l'entreprise assujettie et un montant complémentaire prenant en compte l'importance économique de l'assujetti en fonction de la valeur ajoutée par personne occupée dans son domaine d'activités et en fonction du nombre de personnes occupées (cf. art. 6.3 RTPT), satisfait aux exigences applicables à ce type de contribution. En particulier, la taxe de base appliquée à la recourante résulte réglementairement de son inclusion, comme on l'a vu justifiée, dans la catégorie « Agences immobilières » (*supra* consid. 3 et 4). Son montant de 2295 fr. par année est certes l'un des plus élevés du RTPT. Il reste cependant dans des limites admissibles, celles-ci devant être fixées de manière à couvrir les frais de la promotion touristique et au vu de la nécessité, tenant du principe de l'égalité de traitement, d'arrêter des taxes de base plus basses pour d'autres catégories d'assujettis. On observera finalement que la recourante pourrait réévaluer les produits en lien avec son appartement de xxx _____ pour couvrir ou reporter une portion au moins de la TPT (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.3 ; consid. 5 non publié de l'ACDP A1 15 92 précité).

6.1 L'article 28 L^{Tour} prescrit que les bases de calcul de la taxe doivent tenir compte de l'avantage que les assujettis retirent de l'activité touristique. La recourante prétend que le RTPT ne permettrait pas de tenir compte des différences d'avantages en raison de la prédominance excessive de la taxe de base de 2700 fr. par rapport au montant

complémentaire. Son argumentation table sur un cas tranché céans relativement à la taxe de promotion touristique de la commune de xxx _____, où la Cour avait relevé, sans toutefois annuler la taxation litigieuse, la non-conformité au droit du règlement de cette collectivité sous cet aspect (A1 01 65 du 27 septembre 2001, A1 02 127 du 18 octobre 2002).

6.2 Dans son arrêt 2P.215/2000 du 12 mars 2001 (consid. 7d) se rapportant à la TPT de xxx _____, le Tribunal fédéral a écarté une critique de ce genre au motif que, même si la taxe de base du RTPT de xxx _____ constitue l'essentiel de la contribution totale annuelle, le montant complémentaire qui s'y ajoute est proportionnel au nombre de postes de travail et permet d'adapter, au moins en partie, la charge fiscale à la taille de l'entreprise considérée. Aux termes du chiffre 6.3 RTPT, le montant complémentaire à la taxe de base - qui n'est pas de 2700 fr. en l'occurrence, mais de 2295 fr. au vu de la réduction linéaire de 15 % introduite en 1999 - tient en effet compte de l'importance économique de l'assujetti en fonction de la valeur ajoutée par personne occupée dans son domaine d'activité (sont appliqués les chiffres de l'Office fédéral de la statistique, 1993) et en fonction du nombre de personnes occupées. Un index de productivité est calculé à raison de 1 o/oo de la valeur ajoutée, le montant de la taxe complémentaire correspondant à « Fr. 2.-- par point de l'index applicable » (cf. ch. 6.4 RTPT). Le chiffre 6.5 RTPT prévoit en outre un facteur de variabilité selon le lieu où se situe l'assujetti (coefficient de localisation touristique), ceci tant sur la taxe de base que sur le montant complémentaire. Ces facteurs d'adaptation, appliqués de la même manière à chaque groupe économique, sont propres à prendre en compte les particularités de chaque cas d'espèce et, partant, à répondre aux exigences de l'article 28 LTour (ACDPA1 99 227 du 25 août 2000 consid. 4b confirmé par l'arrêt 2P.215/2000 précité).

7. X _____ critique finalement le montant de la taxe complémentaire mis à sa charge à raison de 426 fr./an. Ce montant serait, à l'entendre, disproportionné dans la mesure où elle n'emploie aucun collaborateur et que son unique administratrice n'est pas rémunérée et ne travaille que quelques heures par année. De plus, la base de calcul serait « totalement incompréhensible » et le montant réclamé nullement motivé. Ces ultimes critiques sont mal fondées. Ainsi que l'a déjà expliqué le Conseil d'Etat, le montant de 213 fr. correspond au tarif 1993 de l'Office fédéral de la statistique pour « Affaires immobilières, location de biens » (« Valeur ajoutée brute 1992/1993 », « Par personne occupée, en milliers de francs ») auquel se réfère expressément le chiffre 6.3 RTPT, multiplié par deux au vu du chiffre 6.4 RTPT (cité sous considérant 6.2 ci-

dessus) et divisé par deux vu la facturation semestrielle. L'autorité précédente a par ailleurs constaté qu'une seule personne a été retenue s'agissant du nombre d'employés, ce qui correspond au minimum envisageable. Cela étant, le montant complémentaire exigé à la recourante échappe à la critique.

8.1 Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

8.2 L'issue du litige commande de faire supporter les frais à la recourante, qui succombe. Ceux-ci seront arrêtés à 1500 fr. eu égard, notamment, aux principes de couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr. (art. 89 al. 1 LPJA, art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 de la loi du 11 février 2009 fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives - LTar ; RS/VS 173.8). X _____ n'a pas droit à des dépens (art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA). Les dépens sont également refusés à la commune de Y _____, qui n'a pas invoqué de motif particulier justifiant de déroger à la règle refusant les dépens aux autorités et organismes chargés de tâches de droit public qui obtiennent gain de cause (art. 91 al. 3 LPJA ; RVJ 1992 p. 75).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. X _____ paiera 1500 fr. de frais de justice.
3. Les dépens sont refusés.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître M _____, avocat, pour la recourante, à la commune de Y _____, et au Conseil d'Etat, à Sion.

Sion, le 13 octobre 2017