

## **Emoluments et taxes Gebühren und Abgaben**

*ATC (Cour de droit public) du 13 mars 2015 – A1 14 236*

### **Taxe de promotion touristique**

- Qualité pour recourir des communes contre les décisions portées par le Conseil d'Etat en matière de taxes de promotion touristique (consid. 1).
- Cercle des assujettis à la taxe (consid. 2.2).
- Rejet du principe de l'assujettissement d'un architecte sur la base de l'absence d'activité exercée sur la commune (art. 29 L<sup>Tour</sup> ; consid. 3.1).
- L'imposition d'éléments d'une société en nom collectif auprès des associés ne crée aucun assujettissement à la taxe (consid. 3.2).

### **Tourismusförderungstaxe**

- Beschwerdelegitimation der Gemeinden gegen Entscheide des Staatsrats betreffend Tourismusförderungstaxe (E. 1).
- Kreis der Taxpflichtigen (E. 2.2).
- Der Architekt, der seine Berufstätigkeit nicht in der Gemeinde ausübt, ist nicht taxpflichtig (Art. 29 TourG; E. 3.1).
- Der Grund zur Besteuerung der Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft kann nicht zur Erhebung der Tourismusförderungstaxe herangezogen werden (E. 3.2).

## **Faits (résumé)**

**A.** La loi du 9 février 1996 sur le tourisme (L<sup>Tour</sup> ; RS/VS 935.1) habilite les communes à percevoir, en lieu et place de la taxe d'hébergement que fixent ses articles 23 à 26, une taxe de promotion touristique (TPT) respectant les principes de modicité des taxes et de couverture des coûts et affectée à une utilisation dans l'intérêt des assujettis (art. 27 al. 1 et 3, 30 et 31 L<sup>Tour</sup>). La perception implique qu'un règlement communal définisse le cercle des assujettis, que l'article 29 L<sup>Tour</sup> circonscrit aux personnes morales ou aux personnes physiques ayant une activité indépendante, domiciliées en Valais, dans la mesure où dite activité a un lien avec le tourisme local (al. 1).

Le règlement sur la taxe de promotion touristique adopté en assemblée primaire de la commune de N. (ci-après : RTPT) assujettit à la taxe annuelle de promotion les bénéficiaires du tourisme, par quoi il entend

notamment les personnes physiques ayant une activité indépendante dans toutes les branches qui tirent, directement ou indirectement, profit du tourisme (art. 2 ch. 1) et tous les bénéficiaires qui sont soumis sans restriction aux impôts communaux (ch. 3) ; dans cette définition sont comprises les entreprises dont le siège social est en dehors de la commune, mais qui ont sur place un établissement stable pour leurs activités locales. Le montant de la taxe se décompose en une taxe de base forfaitaire arrêtée en fonction du type de lien entre l'activité de l'assujetti et le tourisme (ce montant oscille, pour la majorité des contribuables, entre 400 et 2000 fr. - art. 5 ch. 2.C) et un montant complémentaire moyen tenant compte de la puissance économique de l'assujetti (‰ du chiffre d'affaires multiplié par un facteur de marge). Les architectes font partie du groupe B pour la taxe de base et sont visés par un facteur de marge forte de 1.3 (art. 5 ch. 5). La taxation incombe à la commune et le prononcé de décisions est susceptible de recours au Conseil d'Etat (art. 6 et 15 RTPT).

**B.** Domicilié à N., X. est l'un des deux associés d'une société en nom collectif de siège à B. (ci-après : la SNC). Le 21 novembre 2013, le conseil communal a décidé d'assujettir X. à cette taxe pour ce qui concernait ses revenus d'indépendant imposés sur la commune selon la répartition intercommunale, par souci d'égalité de traitement et en application de l'article 2 chiffre 3 RTPT. Sa décision invitait X. à communiquer dans les dix jours son chiffre d'affaires pour 2011 et 2012.

**C.** Recourant au Conseil d'Etat, X. a conclu à l'annulation de cette décision communale, exposant que sa rémunération provenait de son travail dans la SNC qui n'avait pas d'établissement stable sur N. et que ce « salaire » ne pouvait être soumis à la taxe de promotion sur N. du fait de sa seule domiciliation.

Le Conseil d'Etat a admis son recours en considérant que l'existence du domicile n'était pas suffisante pour le prélèvement de la taxe qui exige un avantage de la promotion touristique locale, que l'activité d'architecte figurant à l'article 5 RTPT en l'espèce s'exerçait à B. et que la seule réalisation de mandats sur le territoire de N. de la part d'un bureau établi sur une autre commune ne permettait pas d'assujettir X. à la taxe litigieuse.

**D.** La commune de N. a conclu céans à l'annulation de cette décision et au rétablissement de l'assujettissement de X. pour les années 2011 et suivantes. Sa motivation a trait à l'activité régulière qu'exerce la SNC sur

N. dans le domaine de la construction, sur l'activité de professionnel de l'immobilier exercée par X. et sur la répartition des revenus opérée entre B. et N. par le Service cantonal des contributions. La recourante en déduit, au vu du fait que la SNC n'est pas un contribuable, que le revenu réalisé dans ce contexte est un revenu d'indépendant assujetti aux impôts sur N., peu important où l'activité s'exerce, et par suite à la taxe de promotion touristique dont il tire profit comme n'importe quel autre bénéficiaire du tourisme.

### **Considérants (extraits)**

**1.** La Cour a déjà jugé que les communes pouvaient contester céans les décisions que portait le Conseil d'Etat sur recours de particuliers déposés contre les décisions de leur Conseil en matière de taxe de promotion touristique (ACDP A1 00 144 du 1<sup>er</sup> septembre 2000), ces collectivités n'agissant pas uniquement en qualité d'autorité inférieure, ce qui, ordinairement, ne confère pas le droit de former un recours (J. Candrian, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, n°133 ad § 17), mais également en tant que titulaires de l'autonomie que la loi leur reconnaît dans le domaine du financement de leurs tâches touristiques locales (ACDP A1 00 244 du 27 avril 2001 consid. 5c), comme dans l'exécution de toutes leurs tâches propres en vertu de l'article 156 alinéa 1 de la loi du 5 février 2004 sur les communes (LCo ; RS/VS 175.1), disposition qui reprend le système de la loi sur le régime communal de 1980 abrogé par l'article 157 LCo (cf. aussi BSGC de juin 1980 p. 180 et 256).

(...)

**2.1** Le Conseil d'Etat a libéré X. parce que son activité indépendante d'architecte s'exerçait hors du territoire de N., lieu de son domicile et de son assujettissement fiscal, cette autorité considérant que l'activité en lien avec le tourisme local s'exerçait à B., siège de la SNC à laquelle participe le contribuable domicilié sur N. La commune de N. conteste cette manière de voir parce que X. est assujetti de manière illimitée aux impôts sur cette commune de par son domicile et que ce statut entraîne l'ajout à ses revenus de ceux résultant de l'activité exercée par la SNC, soit en réalité par les associés de cette personne morale,

laquelle n'est pas assujettie à l'impôt direct, à la différence desdits associés.

**2.2** L'article 2 chiffre 1 RTPT dit que sont assujettis à la taxe tous les bénéficiaires du tourisme, c'est-à-dire les personnes morales et les personnes physiques ayant une activité indépendante dans une branche qui, directement ou indirectement, tire profit du tourisme ; les bénéficiaires sont ceux qui sont soumis sans restriction aux impôts communaux au sens de la loi fiscale, essentiellement ceux qui y sont domiciliés (art. 3 et 4 de la loi fiscale du 10 mars 1976 - LF ; RS/VS 642.1). Sont toutefois aussi assujetties les entreprises dont le siège social est en dehors de la commune, mais qui ont sur place un établissement stable pour leurs activités locales (art. 5 ch. 3 2<sup>e</sup> phrase RTPT), possibilité dont fait état de manière plus générale l'article 29 alinéa 1 LTour lorsqu'il renvoie aussi au système de l'établissement stable (art. 185 al. 1 LF). Dans le cadre de l'imposition d'un indépendant dont l'activité s'exerçait sur plusieurs communes, la jurisprudence a eu l'occasion de poser que l'autonomie de la commune ne lui permettait pas d'étendre sa souveraineté fiscale au-delà de son territoire et que la collectivité publique était uniquement habilitée à taxer des opérations en rapport avec le tourisme qui s'exerce sur son territoire, le terme « local » de l'article 29 alinéa 1 LTour devant être interprété de manière restrictive, soit comme correspondant au tourisme communal, en lien, dans le cas d'espèce, avec l'activité secondaire exercée sur la commune souhaitant taxer cette activité en relation avec le tourisme (ACDP A1 00 244 précité cons. 5d et 5e).

**3.1** En l'espèce, la décision du 21 novembre 2013 se fonde sur l'activité d'architecte indépendant qu'exercerait X. Il n'apparaît toutefois pas que ce contribuable exerce à titre indépendant sur la commune de N., ce qu'admet d'ailleurs la réponse du 24 avril 2014 du conseil communal devant le Conseil d'Etat (pt 7) et sa taxation ne peut se fonder sur un assujettissement en tant que personne physique indépendante exerçant dans une branche tirant profit du tourisme local au sens de l'article 2 chiffre 1 RTPT. Dans ce même contexte, X. n'est pas non plus engagé par une personne morale active dans le secteur du tourisme et dont le siège serait sur cette commune ou par une autre société de siège hors de la commune en Valais, mais qui pratiquerait une activité en lien avec le tourisme local à travers un établissement stable installé sur N. : sous cet angle non plus, il ne tombe pas dans le champ de taxation des entreprises bénéficiaires du tourisme local au

sens de l'article 2 chiffre 3 RTPT. Le rejet du principe de l'assujettissement décidé par le Conseil d'Etat sur la base de l'absence d'activité exercée sur la commune est dès lors conforme à la réglementation communale et à l'article 29 LTour tel que vu ci-dessus.

**3.2** Quant à la motivation tirée de l'imposition d'éléments d'une SNC auprès des associés, elle ne crée aucun assujettissement à une taxe censée provenir du tourisme local, alors que précisément l'activité génératrice d'avantages pour cette corporation s'exerce ailleurs. Contrairement à ce que prétend la commune, si des éléments de revenu ou de fortune s'ajoutent à ceux que déclare une personne privée, dans le cas d'une SNC cette circonstance ne crée nul rattachement : en effet, les rattachements personnels ou économiques ressortent des articles 2 et 3 LF et non pas de l'article 7 alinéa 1 LF qui, en tant que règle particulière de déclaration (cf. Guide de la déclaration d'impôt 2011 p. 7), oblige à ajouter au revenu personnel le revenu et la fortune de la part du contribuable à ces éléments de la SNC. Ces mêmes règles valent pour les personnes morales dont les articles 73 et 74 posent les circonstances de rattachement : rappelés à l'article 2 chiffre 3 RTPT, ces rattachements référencés aux articles 3 alinéa 2 et 74 alinéa 3 LF ne sauraient être étendus par l'utilisation de la règle spéciale de l'article 7 LF qui ne mentionne pas cette norme et dont les éléments font ensuite l'objet d'une répartition intercommunale qui se fonde sur les articles 184 ss LF, dispositions dont aucune n'utilise le bénéfice de l'activité locale comme critère.

C'est, dès lors, à tort que la recourante prétend tirer de l'assujettissement fiscal illimité de X. et de l'ajout à son revenu du résultat de la SNC une possibilité de taxation de l'activité d'architecte qui ne s'exerce pas sur la commune de N. et se pratique par l'intermédiaire d'une quasi personne morale (P.-A. Recordon, Commentaire romand CO II, notes ad art. 562) dont le siège est à B. depuis fin 1999, date où cette corporation a été inscrite au registre du commerce.

**4.1** Attendu ce qui précède, le recours est rejeté (...).