

A1 21 203

ARRÊT DU 25 FÉVRIER 2022

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

Composition : Thomas Brunner, vice-président ; Jean-Bernard Fournier, juge ;
Frédéric Fellay, juge suppléant ; Carole Grauffel, greffière *ad hoc*

en la cause

X _____ **SA**, recourante, représentée par Maître Romain Canonica

contre

CONSEIL D'ETAT DU VALAIS, 1951 Sion, autorité attaquée, **CONSEIL MUNICIPAL
DE Y** _____, autre autorité

(taxe de promotion touristique 2018)

recours de droit administratif contre la décision du 25 août 2021

Faits

A. X _____ SA, qui a son siège à B _____ depuis décembre 2020, précédemment à C _____, est une société inscrite au registre du commerce du Valais central. Jusqu'en février 2019, elle avait pour but social le commerce, le découpage numérique de marbre, de granit et de composites de quartz et la pose de plateaux de cuisines et de salles de bains en marbre, granit et composites de quartz (cf. extrait complet internet du registre du commerce du Valais central, pièce 2 annexée au recours). Ce but est actuellement libellé « la détention, la gestion, l'exploitation, la construction, la vente de tous biens immobiliers ».

B. Le 29 juillet 2020, le conseil municipal de Y _____ a, en application du règlement communal sur la taxe de promotion touristique voté en assemblée primaire du 9 décembre 2013 et homologué par le Conseil d'Etat le 6 décembre 2017 (ci-après : le RTPT), expédié à X _____ SA une facture (n° xxx) de 1683 fr. relative à la taxe de promotion touristique pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2018. Ce montant se décomposait en une taxe de base de 300 fr. relevant de la catégorie « entreprises concernées par le tourisme » dans laquelle l'intéressée avait été incluse (art. 5 al. 2 cat. 3 groupe B RTPT) et en un montant complémentaire, 1'383 fr., calculé sur le chiffre d'affaires de la société.

X _____ SA a formé réclamation le 31 août 2020, avançant principalement son défaut d'assujettissement à la taxe de promotion touristique, faute de bénéficier d'avantages en lien direct ou indirect avec le tourisme local. Elle a notamment invoqué que l'emplacement de son site d'exploitation dans une zone industrielle plaidait pour une activité purement industrielle, qu'avant son changement de but en 2019, sa clientèle était composée d'entreprises de professionnels et non de particuliers, que son activité s'étendait sur l'ensemble du territoire suisse et que le déplacement de son siège sur la commune de B _____ démontrait que l'activité touristique locale de la commune de Y _____ n'avait aucune influence sur son activité.

Par décision notifiée le 11 décembre 2020, le conseil municipal a rejeté la réclamation et maintenu la taxe.

C. Le 14 janvier 2021, X _____ SA a requis le Conseil d'Etat d'annuler ce prononcé. Dans ses griefs de fond, elle a notamment invoqué qu'elle n'avait aucun lien – direct ou indirect – avec le tourisme et que partant, le critère d'assujettissement à la taxe de promotion touristique faisait défaut. Selon l'intéressée, la commune de Y _____

n'était pas en droit « d'introduire dans son règlement les termes de "fabrications diverses" pour assujettir à la taxe touristique toute entreprise sise sur son territoire, sans vider de sa substance le but poursuivi par ladite taxe ». De surcroît, la société a allégué une violation du droit d'être entendu ainsi que de l'article 5 RTPT, reprochant à la municipalité de n'avoir pas exposé sur quelle base se fondait le montant de la taxe et quel coefficient d'intensité touristique elle avait appliqué.

Par décision du 25 août 2021, le Conseil d'Etat a rejeté le recours. Il a relevé que le droit d'être entendu impliquait l'obligation de l'autorité de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient et qu'ainsi, l'autorité devait fixer dans sa décision tous les éléments qui ont servi à la taxation. Le Conseil d'Etat a constaté à ce propos que la facture du 29 juillet 2020 notifiée par le conseil municipal de Y _____ n'indiquait pas pour quelle activité listée à l'article 5 alinéa 2 du RTPT la recourante était assujettie à la taxe de promotion touristique, ni ne spécifiait que le montant de 276'000 fr. sur lequel se basait le montant complémentaire correspondait au bénéfice imposable de la société pour l'année 2018. Le conseil communal avait toutefois précisé dans sa décision sur réclamation du 22 septembre 2020 qu'il considérait que l'activité de X _____ SA se rangeait dans les « fabrications diverses » au sens de l'article 5 alinéa 2 RTPT. Il avait également déjà expliqué dans une correspondance du 26 novembre 2019 que le montant complémentaire était calculé sur le bénéfice imposable de la société, puis une nouvelle fois explicité son calcul dans sa détermination du 5 mars 2020 (*recte* : 2021). Le Conseil d'Etat en a inféré qu'en tout état de cause, X _____ SA avait eu la possibilité de s'exprimer dans le cadre de la procédure devant lui et que son plein pouvoir d'examen en fait et en droit lui permettait de remédier à une éventuelle violation du droit d'être entendu. Le Conseil d'Etat a ensuite examiné la question de l'assujettissement de X _____ SA à la taxe de promotion touristique. Celle-ci devait viser uniquement les profits que les assujettis retiraient du tourisme et il était admis de la fixer avec un certain schématisme. 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 taxe de promotion touristique, ceci indépendamment de l'avantage effectivement retiré du tourisme local. Dans le cas particulier, le Conseil d'Etat a procédé à une interprétation afin de définir ce qu'entendait le législateur par « fabrications diverses ». Il est arrivé à la conclusion que les activités listées dans la catégorie litigieuse étaient liées au domaine de la construction immobilière ou du conseil. Partant, au vu du but social de l'intéressée, son activité relevait de celle des domaines de la construction immobilière, plus particulièrement de la fabrication de matériaux

utilisés dans le domaine de la construction, tels que prévus à l'article 5 alinéa 2 catégorie 3 groupe B du RPTP et pouvait donc être valablement incluse dans cette catégorie d'assujettis.

D. Le 27 septembre 2021, X _____ SA a conclu céans à l'annulation de ce prononcé notifié le 27 août 2021 et de la décision municipale du 22 septembre 2020, sous suite de frais et dépens. A l'appui de ces conclusions, elle soutient que l'article 5 alinéa 2 catégorie 3 groupe B RTPT a été adopté en violation du droit cantonal, soit des articles 29 alinéa 1 et 30 de la loi sur le tourisme du 9 février 1996 ([LTour ; RS VS 935.1], et viole également les articles 1 et 2 alinéa 1 RTPT. Selon la recourante, la municipalité et le Conseil d'Etat ont perdu de vue le but même de la taxe de promotion touristique, laquelle ne s'applique qu'aux personnes physiques et morales qui exercent une activité en lien avec le tourisme local et non pas à l'ensemble des entreprises domiciliées sur la commune en question. La recourante reproche également aux autorités précédentes de ne pas s'être penchées sur l'activité effective de la société afin de déterminer l'existence d'un lien entre cette activité et le tourisme local. À l'écouter, la notion de « fabrications diverses » est bien trop vague pour garantir qu'une entreprise dispose d'un lien suffisant avec le tourisme local en application de l'article 2 alinéa 1 RTPT.

Le 27 octobre 2021, la commune de Y _____ a conclu au rejet du recours, se ralliant à la décision du Conseil d'Etat du 25 août 2021.

Dans sa réponse elle aussi du 27 octobre 2021, le Conseil d'Etat a également proposé de rejeter le recours en se référant à sa décision.

L'instruction s'est close le 9 novembre 2021, la recourante ayant renoncé, la veille, à formuler de remarques complémentaires sur ces deux écritures.

Considérant en droit

1. Le recours est recevable (art. 46 al. 2 et 3 LTour ; 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]).

2.1 Le litige porte sur la taxe de promotion touristique que la commune de Y _____ a réclamée à X _____ SA pour l'année 2018. La recourante prétend que cette

collectivité publique a adopté l'article 5 alinéa 2 catégorie 3 groupe B de son règlement communal en violation des articles 29 alinéa 1 et 30 LTour ainsi que des articles 1 et 2 alinéa 1 dudit règlement. Elle rappelle à cet égard que l'article 27 alinéa 1 LTour habilite les communes à prélever une taxe de promotion touristique en lieu et place de la taxe d'hébergement, auprès de toute personne morale ou physique ayant une activité lucrative indépendante et domiciliées en Valais, dans la mesure où l'activité qu'elles exercent a un lien avec le tourisme local (art. 29 al. 1 LTour, art. 1 et 2 al. 1 RTPT). De plus, la loi cantonale imposait aux communes d'utiliser le produit de la taxe touristique dans l'intérêt des assujettis. Or, la municipalité concernée avait, selon la recourante, facturé à tort cette taxe dès lors que X _____ SA ne bénéficiait pas du tourisme local – soit d'aucune retombée financière y relative – et ne saurait donc être assujettie à la taxe de promotion touristique.

La recourante critique encore que l'interprétation du Conseil d'Etat selon laquelle la notion de « fabrications diverses » faisait immédiatement suite à une série d'entreprises actives dans le domaine de la construction et qu'il fallait admettre, dès lors, que le législateur communal entendait qualifier ainsi la fabrication de matériaux utilisés dans le domaine de la construction, assujettissant la recourante à la taxe de promotion touristique du fait de son appartenance à la catégorie « fabrications diverses ». De son point de vue, cette interprétation était incompatible avec l'article 29 alinéa 1 LTour et les articles 1 et 2 alinéa 1 du règlement communal, lesquels règlent les principes et l'assujettissement relatifs à la taxe de séjour. La notion de « fabrications diverses » était bien trop vague et risquait de détourner la taxe de son but initial, en taxant l'ensemble des entreprises domiciliées sur la commune au lieu d'imposer uniquement celles qui exercent véritablement une activité en lien avec le tourisme local.

2.2 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 distinguer 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 – ou de constructions immobilières dans le cas d'espèce – on peut en déduire 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).

2.3 Les objections de la recourante, qui soutient en synthèse que son seul but était, pour la période concernée, « le commerce et le découpage de marbre, de granit et de composites de quartz, ainsi que la pose de plateaux de cuisines et de salles de bains dans les matériaux précités, à la destination d'une clientèle commerciale » se heurtent à la jurisprudence rappelée ci-dessus. L'interprétation faite par le Conseil d'Etat selon laquelle la notion de « fabrications diverses » doit être comprise comme faisant partie des activités liées au domaine de la construction est conforme au droit et doit être retenue. Le but social de la recourante fait d'ailleurs écho à d'autres activités listées dans cette catégorie du règlement, comme par exemple « matériels de construction », « plâtreries », lesquels pourraient également se prévaloir que les produits issus de leur exploitation sont destinés à des sociétés et non des particuliers – soit des touristes. L'argument de la « clientèle commerciale » tombe à faux, attendu ce qui précède. S'agissant du reproche adressé aux autorités précédentes d'avoir omis de vérifier l'activité effective de la société afin de déterminer l'existence ou non d'un lien entre cette activité et le tourisme local, il repose sur un raisonnement qui méconnaît le but de l'impôt d'attribution des coûts. En effet, il s'agit d'une contribution visant à couvrir des dépenses publiques spécifiques dont certains particuliers profitent plus que l'ensemble des

contribuables, sans qu'il soit nécessaire d'individualiser un avantage que la dépense publique a procuré au contribuable lui-même. Ce grief doit également être écarté.

Force est d'admettre, avec le Conseil d'Etat, que le but social de la recourante se rapporte à des activités en lien avec le domaine de la construction immobilière et que partant, l'on peut en inférer logiquement que l'intéressée bénéficie, au minimum indirectement, des avantages liés au tourisme. Il importe de rappeler à la société recourante la fonction caractérisant le but social, qui est de 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 à une personne morale 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).

2.4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des moyens tirés d'une violation des articles 29 alinéa 1 et 30 L^{Tour}, ainsi que des articles 1 et 2 alinéa du RTPT qu'article la recourante en arguant que, dès lors qu'elle ne bénéficie pas au tourisme local, elle ne saurait être assujettie à la taxe de promotion touristique.

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

3.2 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 (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 _____ SA n'a pas droit à des dépens (art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de X _____ SA.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Me Romain Canonica, pour la recourante, à la commune de Y _____ et au Conseil d'Etat, à Sion.

Sion, le 25 février 2022