

## *Emoluments et taxes – ATC (Cour de droit public) du 21 mai 2021 – A1 20 172*

### **Taxes de raccordement**

- Principe de couverture des frais : définition et but de ce principe. Exigences procédurales attendues de l'administré qui invoque une violation de ce principe (consid. 4.1 et 4.2).
- Principe d'équivalence : définition. Schématisme admissible dans la détermination des taxes et la fixation de leur montant. Critères de calcul admissibles en la matière : la valeur cadastrale en est un (consid. 5.1)
- Hypothèse dans lesquelles l'utilisation de la valeur cadastrale n'est pas admissible. Cette valeur peut en revanche être utilisée s'agissant de bâtiments d'habitation, fussent-ils de haut standing (consid. 5.2).

### **Anschlussgebühren**

- Kostendeckungsprinzip: Definition und Zweck dieses Prinzips. Verfahrensanforderungen an eine Person, die einen Verstoß gegen diesen Grundsatz geltend macht (E. 4.1 und 4.2).
- Äquivalenzprinzip: Definition. Zulässiger Schematismus bei der Bestimmung von Gebühren und der Festlegung ihrer Höhe. Zulässige Bemessungskriterien in diesem Bereich: Der Katasterwert ist ein solches Kriterium. (E. 5.1).
- Voraussetzungen, unter denen die Verwendung des Katasterwerts nicht zulässig ist. Bei Wohngebäuden hingegen, auch wenn sie einen hohen Standard haben, kann der Katasterwert verwendet werden (E. 5.2).

### **Faits (résumé)**

**A.** X. SA a son siège social sur la commune de A. En 2010, trois chalets (habitations yyy1, yyy2, respectivement yyy3) ont été construits sur les parcelles n<sup>os</sup> xxx1 et xxx2 dont elle était propriétaire. La commission communale de taxation a arrêté la valeur cadastrale totale de ces nouveaux bâtiments à 8 354 760 fr., soit 3 786 680 fr. pour le bâtiment yyy3, 2 825 040 fr. pour le bâtiment yyy1 et 1 743 040 fr. pour le bâtiment yyy2. Ces valeurs ont été déterminées en tenant compte, d'une part, de la valeur du sol bâti (nombre de m<sup>2</sup> x valeur du m<sup>2</sup> [estimé ici à 40 fr.]), d'autre part, de la valeur du bâtiment (nombre de m<sup>3</sup> x valeur du cube SIA [estimée pour les trois bâtiments à 1200 fr./m<sup>3</sup>])

X. SA s'est opposée à cette taxation avant de finalement retirer sa réclamation.

**B.** En 2012, la commune de A. a notifié à X. SA une facture de 173 425 fr. 90, TVA incluse, concernant le solde des droits de raccordements à l'eau, d'une part, et à l'égout, d'autre part, pour ses trois chalets. Ces taxes de raccordement, totalisant ainsi 174 675 fr. 90, ont été calculées sur la base des valeurs fiscales (cadastrales) de chacun des bâtiments, au taux de 1.25 % pour la taxe de raccordement à l'eau potable et au taux de 0.75 % pour la taxe de raccordement à l'égout, ceci conformément au Règlement communal du service des eaux (RSEaux) et au Règlement communal pour l'assainissement des eaux usées et protection des eaux (RAEaux).

X. SA a contesté cette facture. S'en sont suivis plusieurs échanges de courriers et une rencontre avec notamment des représentants de la commune de A. Ces démarches n'ont toutefois pas abouti.

En 2016, un commandement de payer a été notifié à la société pour un montant de 173 425 fr. 90. Celui-ci a été frappé d'opposition totale.

Le 21 décembre 2017, la commune de A. a maintenu les factures et confirmé le solde réclamé.

**C.** X. SA a recouru, sans succès, auprès du Conseil d'Etat, avant de porter sa cause céans en concluant notamment à ce que le Tribunal constate que le montant des taxes de raccordement facturé viole les principes de couverture des frais, d'équivalence et d'égalité de traitement et qu'il réduise les taxes à un montant plafonné raisonnable global total de 50 000 fr.

### **Considérants (extraits)**

**3.** X. SA ne conteste pas que les taxes de raccordement litigieuses ont été déterminées conformément à la réglementation applicable. Il peut être à cet égard renvoyé à l'exposé exhaustif et pertinent du cadre légal figurant au considérant 3 de la décision attaquée. En revanche, elle soutient que les montants demandés ne respectent pas les principes de couverture des frais et de l'équivalence et consacrent une inégalité de traitement.

**4.** La recourante argue d'une violation du principe de couverture des frais en faisant d'abord valoir que le déficit des services concernés

résulterait de taxes annuelles « notablement trop basses » (mémoire p. 12 et 13). Elle fait à cet égard remarquer que, dans les comptes 2012 du service des eaux, les taxes de raccordement représentent près des deux tiers des recettes annuelles, abstraction faite de celles liées à la vente d'énergie. Dans ce contexte, elle signale que le montant de 104 000 fr. qu'on lui réclame (à titre de raccordement au réseau d'eau potable) équivaut à quelque 10 % de la totalité des taxes de base prises en considération. Elle excipe d'un constat similaire au niveau du service des eaux usées, le montant des taxes d'abonnement devant s'élever, d'après son analyse, à près de 220 000 fr. (cf. p. 12 de son mémoire). A l'appui de son grief de violation du principe de couverture des frais, elle explique ensuite que la taxe annuelle doit couvrir l'amortissement et l'investissement sur toute la durée de vie du réseau, contrairement à la taxe de raccordement, qui devrait correspondre, au vu de l'article 52 RSEaux, aux coûts inhérents au raccordement lui-même (mémoire p. 13). Or, les montants qui lui étaient réclamés dépassaient largement les coûts y relatifs. Enfin, la recourante conteste le bien-fondé de la valeur cadastrale ayant servi de base de calcul pour les taxes de raccordement (mémoire p. 14).

**4.1** Selon la jurisprudence (ATF 143 I 227 consid. 4.2.2, 126 I 180 consid. 3a/aa), le principe de la couverture des frais implique que le produit de la taxe ne dépasse pas, ou seulement dans une mesure minimale, l'ensemble des coûts engendrés par la branche ou subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves. Des réserves financières violent le principe de la couverture des coûts lorsqu'elles ne sont plus justifiées objectivement, c'est-à-dire lorsqu'elles excèdent les besoins futurs prévisibles estimés avec prudence (ATF 118 la 320 consid. 4b). Ce qu'il faut entendre par branche ou subdivision administrative s'apprécie d'un point de vue fonctionnel de façon à embrasser toutes les tâches administratives qui sont objectivement liées entre elles et dont les coûts sont financés par la taxe concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2020 du 15 octobre 2020 consid. 6.3).

**4.2** Le principe de couverture des frais se conçoit comme un moyen de contrôle à disposition du citoyen, à qui il appartient de soulever le grief et de prouver le non-respect dudit principe (Marie-Claire Pont Veuthey, Les taxes de raccordement : Qualifications et régime juridique *in* : DC 1997 p. 39). Selon la jurisprudence, s'il ne peut être attendu d'un contribuable qui se plaint d'une violation de ce principe qu'il donne des

indications précises sur le financement des infrastructures de la collectivité perceptrice, dès lors qu'il ne dispose en général pas lui-même des documents nécessaires, il est toutefois exigible de cette personne qu'elle apporte quelques éléments de faits concrets laissant percevoir une possible violation de ce principe, qu'elle s'efforce d'obtenir les documents idoines de la part de la collectivité et qu'elle en requière au besoin l'édition devant le juge (ATF 126 I précité consid. 3b/aa, 124 I 289 consid. 4c; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_80/2020 précité consid. 6.4 et 2C\_722/2009 du 8 novembre 2010 consid. 3.6.3). Autrement dit, l'administré ne peut se contenter d'alléguer de manière vague une violation du principe de causalité, mais doit concrétiser ses objections (Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts. Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, *in* : ZBI 104/2003 p. 521 et la jurisprudence citée).

**4.3** En l'espèce, force est de constater que la recourante n'a jamais véritablement entrepris d'apporter la démonstration de la violation du principe de couverture des frais qu'elle allègue, pas plus céans que devant les autorités précédentes. Ainsi, dans sa réclamation du 30 mai 2012, elle s'était limitée à dénoncer de manière toute générale les montants qu'on lui réclamait, en affirmant qu'ils étaient injustifiés et incompréhensibles, mais sans soulever de grief en lien avec le principe de couverture des frais, qu'elle n'avait pas même mentionné. Le moyen a été invoqué pour la première fois au stade du recours administratif. La recourante, qui procédait désormais par le biais d'un mandataire professionnel, a toutefois essentiellement critiqué le bien-fondé du critère de la valeur cadastrale (fiscale), en faisant sur ce point valoir qu'elle conduisait à des taxes excessives et discriminatoires s'agissant des chalets de luxe. En revanche, elle n'a aucunement soutenu et donc encore moins cherché à rendre vraisemblable, comme l'exige la jurisprudence précitée, que le produit de la taxe dépasse l'ensemble des coûts des services concernés, en requérant à cet effet les comptes, bilans ou plans financiers de la collectivité publique concernée. Devant le Tribunal, la recourante ne sollicite pas non plus la production de tels documents, mais se limite à remettre en cause, à l'appui de critiques inopérantes (cf. *infra* consid. 4.5 à 4.7), certains pans des explications données par les autorités précédentes, et n'entreprend ainsi toujours pas d'indiquer ce qui lui laisserait à penser que le principe de couverture des frais serait violé.

Dans ces circonstances, le grief, pour autant que recevable, ne peut qu'être rejeté.

(...)

**5.** Dans les deux autres griefs du recours qu'il se justifie d'examiner conjointement vu leur caractère redondant, X. SA soutient que la perception de taxes de raccordement sur la base des valeurs cadastrales conduit à un résultat contraire aux principes d'équivalence et d'égalité de traitement. Elle se plaint de l'ampleur considérable des taxes réclamées en répétant que le montant de 174 675 fr. 90 en question est notablement supérieur aux coûts effectifs de raccordement supportés par la collectivité. Dans ce contexte, elle reproche au Conseil d'Etat d'avoir relevé que cette somme équivalait à une semaine de location du bien considéré en période hivernale. En outre, la recourante conteste que l'avantage lié au raccordement d'un immeuble de luxe puisse considérablement varier par rapport aux bâtiments de standing moyen, ainsi que l'avait retenu le Conseil d'Etat. Selon elle, il en allait même inversement, en ce sens que, pour le même volume, un bâtiment luxueux accueillait généralement moins d'occupants, ce qui réduisait ainsi l'utilisation d'eau potable et la mise à contribution des réseaux. Dans ce sens, elle observe qu'aux termes de l'article 55 RSEaux, les agrandissements et transformations de bâtiments faisant l'objet d'une réadaptation des taxes fiscales sont soumis à une taxe complémentaire dans la mesure où il en résulte une augmentation des capacités d'habitation ou un changement d'affectation. En fin de compte, la valeur fiscale servant de base au calcul des taxes aurait été déterminée « de façon trop aléatoire », notamment s'agissant du prix au m<sup>3</sup>, fixé selon elle « de manière subjective ». Il en résultait des taxes excessivement élevées pour les chalets de luxe et constitutives d'inégalité de traitement par rapport aux chalets de volume identique, mais de standing moins élevé.

**5.1** Selon le principe d'équivalence, qui concrétise les principes de la proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire (art. 5 al. 2 et 9 alinéa 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), le montant de chaque taxe causale doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester dans des limites raisonnables. La valeur de la prestation se mesure soit à son utilité pour le contribuable, soit à son coût par rapport à l'ensemble des dépenses administratives en cause. L'interdiction de l'arbitraire et le droit à l'égalité de traitement,

garanti à l'article 8 Cst., exigent en outre d'établir les contributions selon des critères objectifs et de s'abstenir de créer des différences qui ne seraient pas justifiées par des motifs pertinents (cf. ATF 128 I 46 consid. 4a). Ainsi que l'a relevé le Conseil d'Etat, l'avantage économique retiré par chaque bénéficiaire d'un service public est souvent difficile, voire impossible à déterminer en pratique. Pour cette raison, la jurisprudence admet un certain schématisme dans la détermination des taxes et de leur montant, afin d'éviter aux cantons des coûts administratifs démesurés pour évaluer le type et la quantité d'eau rejetée dans les canalisations (ATF 137 I 257 et 128 I 46 consid. 5b/bb ; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_10/2018 du 28 juin 2018 consid. 6.2 et 2C\_816/2009 du 3 octobre 2011 consid. 5.1). En application des principes qui précèdent, la jurisprudence permet de calculer les taxes de raccordement d'immeubles au réseau d'eaux usées en fonction de la valeur d'assurance-incendie des bâtiments raccordés ou de valeurs analogues, telles la valeur fiscale (ATF 106 la 241 consid. 4d ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.343/2005 du 24 mai 2006 consid. 3.2 ; RVJ 2018 p. 61 consid. 4.3). Le Tribunal fédéral a uniquement douté de la pertinence d'un tel critère s'agissant d'immeubles dont la consommation d'eau ou la production d'eaux usées serait extrêmement élevée ou basse (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_754/2019 du 2 avril 2020 consid. 5.1 et 2C\_356/2013 du 17 mars 2014 consid. 5.2.2).

**5.2** En l'occurrence, force est d'abord de constater que les taxes litigieuses ont été calculées en application des valeurs cadastrales des bâtiments, lesquelles correspondent à la valeur fiscale (cf. art. 240 alinéa 1 de la loi fiscale du 10 mars 1976 [LF ; RS/VS 642.1] et art. 1 et 11 règlement du 6 février 1975 concernant les taxes cadastrales [RTC ; RS/VS 645.100]). Il s'agit donc d'un critère que la jurisprudence considère généralement comme conforme au principe d'équivalence, ce que concède d'ailleurs la recourante. Son schématisme est admis et a pour corollaire que les taxes de raccordement ne correspondent pas nécessairement aux coûts supportés par la collectivité, comme indiqué précédemment (consid. 4.6). Les valeurs en question ont été fixées de manière définitive dans le cadre d'une procédure séparée et ont été acceptées par la recourante. Cette dernière n'a pas demandé leur révision et ne saurait dès lors les remettre en cause dans le cadre de cette contestation au motif qu'elles résulteraient d'une méthode de détermination « subjective » et « aléatoire ». Il n'y a de ce fait pas lieu

de donner suite à la demande de la recourante de confirmation sur le fait que « pour tous les autres grands projets de D. avec résidences de luxe, la valorisation à 1200 fr. le m<sup>3</sup> pour les taxes cadastrales a également été appliquée ». En outre, il ne se justifie pas non plus de solliciter une confirmation selon laquelle les taxes de raccordement ont été calculées sur cette base. Il s'agit, en effet, des critères de calcul fixés par les règlements en question et la recourante n'avance aucun élément laissant à penser qu'ils ne seraient pas respectés.

La recourante ne démontre pour le reste pas que l'on se trouverait dans une situation où l'application, en soi admissible, du critère de la valeur cadastrale ou fiscale, serait exceptionnellement à censurer en raison d'une consommation d'eau ou d'une production d'eaux usées extrêmement élevée ou basse. Cette hypothèse concerne par exemple des bâtiments industriels (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_356/2013 du 17 mars 2014 consid. 5.2.2). Tel n'est en revanche pas le cas de bâtiments d'habitation. En effet, pour ceux-ci, il est admis que les immeubles ayant une valeur fiscale supérieure disposent généralement de plus d'équipements et d'installations sanitaires que des bâtiments à l'estimation moins élevée (cf. p. ex. BVR 2004 p. 559 consid. 4.4 et les références). Dans ce sens, la commune de A. relève à bon escient que, de manière générale, une habitation de haut standing disposera certainement d'infrastructures tels que spa, piscine, jacuzzi. La recourante conteste de manière toute générale cette règle, mais ne cherche nullement à démontrer qu'elle serait hors de propos s'agissant de ses propres bâtiments de D., qu'elle range dans la catégorie d'habitations de haut standing. Cela étant, il faut admettre, de ce point de vue, que l'avantage économique résultant du raccordement ne sera pas comparable à celui qu'en tirera une construction de moindre niveau et de valeur inférieure. Peu importe que, selon le RSEaux, en cas de transformations et d'agrandissements, la perception d'une contribution complémentaire implique une réadaptation des taxes fiscales doublée d'un accroissement des capacités d'accueil ou un changement d'affectation.

Les considérants qui précèdent conduisent à nier une violation du principe d'équivalence ou une inégalité de traitement. Cette conclusion s'impose indépendamment de la pertinence du rapprochement effectué par le Conseil d'Etat entre le montant total des taxes litigieuses et le prix de location des biens considérés pour une semaine en période hivernale, soit 175 000 fr., chiffre avancé par la recourante elle-même

d'après les constatations non remises en cause ressortant de la décision attaquée. Cette comparaison ne constitue du reste pas le cœur de l'argumentation du Conseil d'Etat, qui, en plus des éléments déjà mentionnés plus haut, a souligné à bon escient que, si le montant de 173 425 fr. 90 paraissait considérable, il concernait néanmoins trois habitations et portait sur deux taxes distinctes. Cette circonstance relativise donc fortement l'importance de la somme réclamée à la recourante, qui ainsi précisée, reste dans les limites du raisonnable.

**6.1** Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.