

A1 21 286

**ARRÊT DU 6 SEPTEMBRE 2022**

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

Composition : Christophe Joris, président ; Thomas Brunner, juge, et Frédéric Fellay, juge suppléant ; Matthieu Sartoretti, greffier,

**en la cause**

**COMMUNE X** \_\_\_\_\_, recourante, représentée par Maître Emmanuel Crettaz, avocat,

**contre**

**CONSEIL D'ÉTAT DU VALAIS**, 1951 Sion, autorité attaquée, et **Y** \_\_\_\_\_ **SA**, tiers concerné, représentée par Maître Daniel Perruchoud, avocat, 3966 Chalais,

(Taxe de promotion touristique 2014 et 2017)

recours de droit administratif contre la décision du 1<sup>er</sup> décembre 2021

## Faits

**A.** De siège à A \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ SA est une société qui a pour but « toutes [...] opérations immobilières ».

En 2014, Y \_\_\_\_\_ SA a réalisé la résidence « B \_\_\_\_\_ », promotion immobilière de cinq appartements dans le village de C \_\_\_\_\_, sis sur le territoire communal X \_\_\_\_\_. La même année, elle a vendu un premier appartement de cette promotion, puis un deuxième en 2017.

De 2014 à 2017, la commune X \_\_\_\_\_ lui a notifié des bordereaux d'impôts sur le bénéfice et le capital, ainsi qu'un impôt foncier.

**B.** Par lettre du 20 octobre 2017, l'administration communale X \_\_\_\_\_ a informé Y \_\_\_\_\_ SA qu'elle était assujettie à la taxe de promotion touristique (ci-après : TPT) en tant que « promoteur », selon le règlement communal sur la taxe de promotion touristique (ci-après : aRTPT) adopté par l'Assemblée primaire le 24 août 2009 et homologué par le Conseil d'Etat le 14 octobre 2009. Le 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'aRTPT a été remplacé par un nouveau règlement (ci-après : nRTPT), homologué le 21 novembre 2018. En vertu de l'art. 5 aRTPT intitulé « Base de calcul », tout assujetti était soumis à une taxe de base, calculée en fonction du lien de l'intéressé avec le tourisme, et à un montant complémentaire prenant en considération sa puissance économique, à savoir 2,5 ‰ du chiffre d'affaires annuel ou des honoraires, multiplié par un facteur de marge fixé en fonction de la marge bénéficiaire habituelle de la branche.

Dans son courrier, l'administration communale ajoutait que la commission communale des finances avait précisé les règles de perception de la TPT s'agissant des promoteurs. En présence d'une activité régulière, le promoteur était annuellement soumis à la taxe de base et au montant complémentaire prévus dans l'aRTPT. Le promoteur déployant une autre activité parallèle était quant à lui soumis à la taxe de base la plus élevée et, pour la taxe complémentaire, au facteur de marge le plus fort applicable à ses diverses activités. Le promoteur « occasionnel » était enfin frappé d'une taxe de base unique par immeuble construit et au montant complémentaire prévu par le règlement au fur et à mesure des ventes réalisées. Le chiffre d'affaires pertinent pour le calcul de la TPT correspondait au montant total de la vente. Sur la base de ces explications, l'administration communale a invité la société à lui communiquer le prix de vente de l'appartement vendu en 2014.

Le 7 novembre 2017, Y \_\_\_\_\_ SA a contesté son assujettissement à la TPT au motif qu'elle ne disposait d'aucun établissement stable en D \_\_\_\_\_. Elle a également critiqué le mode de calcul de la taxe.

Par décision du 30 novembre 2017, l'administration communale a maintenu sa position. Elle s'est référée à la définition de l'établissement stable donnée par l'art. 3 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF ; RS/VS 642.1), qui englobait notamment les chantiers de construction ouverts pendant douze mois au moins, tel celui relatif à la résidence « B \_\_\_\_\_ ». Y \_\_\_\_\_ SA était de ce fait assujettie à la TPT.

**C.** Le 22 décembre 2017, Y \_\_\_\_\_ SA a élevé réclamation contre cette décision. Elle a non seulement contesté son assujettissement, mais également soutenu que le montant de la TPT, calculé sur la base du prix de vente des biens immobiliers, était confiscatoire.

Par courrier du 23 mars 2018, le Conseil municipal X \_\_\_\_\_ (ci-après le : « Conseil municipal ») a confirmé l'assujettissement de Y \_\_\_\_\_ SA à la TPT et lui a imparti un délai de 30 jours pour communiquer le prix des appartements vendus en 2014 et 2017. L'intéressée s'y est une nouvelle fois opposée le 26 avril 2018 et a rappelé qu'elle demeurait dans l'attente d'une décision formelle sur sa réclamation.

En séance du 20 août 2019, le Conseil municipal a décidé de taxer d'office Y \_\_\_\_\_ SA pour les années 2014 et 2017. La décision y relative du 3 septembre 2019 précisait qu'au montant de la TPT perçu pour chacune des périodes précitées s'ajoutaient des frais de taxation d'office de 500 francs. Pour 2014, le montant de la TPT était arrêté à 3150 francs. Il comprenait la taxe de base de 1200 fr. applicable aux promoteurs et le montant complémentaire de 1950 fr., calculé sur un chiffre d'affaires de 600 000 fr., correspondant aux prix de vente des appartements, auquel était appliqué le taux de 2.5 ‰ et le facteur de marge de 1.30 (marge forte), conformément au règlement. Pour 2017, la taxe de base n'était pas perçue puisque, conformément aux règles de la commission communale des finances, l'appartement faisait partie du même immeuble d'habitation. La commune X \_\_\_\_\_ réclamait uniquement le paiement de la taxe complémentaire calculée comme précédemment, soit un montant de 1950 francs.

**D.** Le 3 octobre 2019, Y \_\_\_\_\_ SA a recouru auprès du Conseil d'Etat en concluant à l'annulation de ces deux décisions de taxation. A l'appui de ses conclusions, elle contestait notamment son assujettissement à la TPT, invoquait une violation du principe de modicité et reprochait à la commune X \_\_\_\_\_ de l'avoir indûment taxée d'office.

Le 12 février 2020, le Conseil d'Etat a admis le recours et annulé la décision du 3 septembre 2019 ainsi que les deux factures correspondantes, motif pris que les entreprises dont le siège social se trouvait en dehors de la commune étaient assujetties à la TPT si elles disposaient sur place d'un établissement stable. Tel n'était cependant pas le cas de l'intéressée. En outre, la commission communale des finances n'était pas compétente pour élargir le cercle des assujettis aux promoteurs « *occasionnels* ».

**E.** Par acte du 17 mars 2020, la commune X \_\_\_\_\_ a interjeté recours contre cette décision auprès de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du Canton du Valais (CDP), concluant principalement à son annulation et, subsidiairement, au renvoi du dossier au Conseil d'Etat pour nouvelle décision au sens des considérants.

Par arrêt A1 20 53 du 27 mai 2021, la Cour de céans a tout d'abord constaté que le Conseil d'Etat avait à tort appliqué le nRTPT. La soumission de la société à la TPT devait en effet être tranchée en application du règlement en vigueur en 2014 et 2017, soit l'aRTPT, qui faisait notamment dépendre l'assujettissement à la TPT de la situation fiscale de l'administré durant les périodes considérées. Or, l'instance précédente avait nié l'assujettissement de Y \_\_\_\_\_ SA au seul motif qu'elle ne disposait pas d'un établissement stable dans la commune X \_\_\_\_\_, sans cependant prendre en considération sa situation fiscale. Dans la mesure où les bordereaux d'impôts de 2014 et 2017 au dossier ne permettaient pas de déterminer à quel titre la société avait été imposée ni, partant, de se prononcer en connaissance de cause sur son assujettissement à la TPT, le recours devait être admis et la cause renvoyée au Conseil d'Etat pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

**F.** Reprenant l'instruction de la cause, le Conseil d'Etat a, le 7 septembre 2021, sollicité de Y \_\_\_\_\_ SA la production des décisions de répartition intercommunale des éléments imposables pour les périodes fiscales 2014 et 2017, ainsi que les comptes de pertes et profits et les bilans pour ces mêmes périodes. La société a transmis ces documents le 19 octobre 2021.

Par nouvelle décision du 1<sup>er</sup> décembre 2021, le Conseil d'Etat a derechef admis le recours de Y \_\_\_\_\_ SA et annulé la décision du 3 septembre 2019 ainsi que les factures y relatives. En substance, il a retenu que l'unique élément attribué à la commune X \_\_\_\_\_ pour les années 2014 et 2017 était le bénéfice provisoire de la promotion réalisée à C \_\_\_\_\_, mais qu'aucune quote-part du bénéfice global d'exploitation ne lui avait été attribuée en lien avec un établissement stable. Il ne ressortait en outre pas du dossier que la société exerçait une partie qualitative ou quantitative importante de

son activité sur le territoire communal, ni que l'activité de promoteur puisse entrer dans la définition de « *chantier de construction* », ce qui aurait attesté l'existence d'un établissement stable. La société n'avait donc été imposée qu'au titre de l'impôt sur le bénéfice en capital réalisé lors de la vente des biens immobiliers sis sur la commune, c'est-à-dire du fait qu'elle était propriétaire d'un immeuble sur la commune et non, comme le soutenait à tort le Conseil municipal, du fait de la présence d'un établissement stable. Partant, Y \_\_\_\_\_ SA n'était pas assujettie à la TPT de ce chef, pas plus qu'elle ne l'était en tant que promoteur « *occasionnel* ». En effet, la décision de la commission communale des finances d'astreindre ces derniers à la TPT élargissait le cercle des assujettis et s'avérait sans effet puisque cette compétence appartenait au seul législateur communal. En définitive, Y \_\_\_\_\_ SA ne tombait dans aucune des hypothèses d'assujettissement de l'aRTPT en 2014 et 2017, ce qui commandait l'admission du recours et l'annulation des décisions entreprises.

**G.** Le 29 décembre 2021, la commune X \_\_\_\_\_ a saisi la Cour de céans d'un recours de droit administratif contre cette nouvelle décision. Sous suite de frais et dépens, elle conclut principalement à son annulation et à la confirmation de sa décision du 3 septembre 2019 ainsi que des deux factures correspondantes. A titre subsidiaire, elle sollicite le renvoi de la cause à l'autorité attaquée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. De son point de vue, la définition de l'établissement stable au sens de l'art. 188 al. 1 LF, auquel renvoie l'aRTPT, est en effet moins stricte que celle retenue par le Conseil d'Etat, et englobe les activités déployées par Y \_\_\_\_\_ SA à C \_\_\_\_\_. Elle ajoute que cette question n'est toutefois pas décisive, puisque la société a été soumise aux impôts communaux en 2014 et 2017. Dès lors que la soumission, même limitée, aux impôts communaux constitue le critère d'assujettissement de l'art. 2 al. 4 aRTPT, Y \_\_\_\_\_ SA était soumise à la TPT pour ces périodes. Calculés conformément aux dispositions réglementaires applicables aux promoteurs et à la taxation d'office, faute pour la société d'avoir fourni les informations requises, les montants des deux factures étaient de plus conformes au droit. A l'appui de son recours, Y \_\_\_\_\_ SA a sollicité la production du dossier de la cause par le Conseil d'Etat et la production de son dossier fiscal par la société, ainsi que l'interrogatoire des parties.

Le 19 janvier 2022, le Conseil d'Etat s'est référé à la motivation de la décision entreprise et a proposé le rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Dans sa détermination du 7 février 2022, Y \_\_\_\_\_ SA a également proposé le rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Cette dernière soutient que l'art. 2 al. 4 aRTPT doit être interprété de manière

littérale, ce qui implique que les entreprises ayant leur siège hors de la commune étaient assujetties à la TPT uniquement si elles disposaient d'un établissement stable sur le territoire communal, ce qui n'a toutefois jamais été son cas. A supposer même qu'elle soit incluse dans le cercle des assujettis, Y \_\_\_\_\_ SA soutient à titre subsidiaire que le mode de calcul de la TPT qui lui a été appliqué contrevient aux principes de modicité de la taxe et d'égalité de traitement.

La commune s'est encore déterminée le 21 février 2022 et a persisté dans ses conclusions. Transmise au Conseil d'Etat et à Y \_\_\_\_\_ SA, cette écriture n'a pas suscité de réaction de leur part.

### **Considérant en droit**

**1.** Les communes sont habilitées à interjeter un recours de droit administratif contre les décisions rendues par le Conseil d'Etat sur les recours administratifs déposés par des administrés en matière de taxe de promotion touristique (art. 156 al. 1 de la loi sur les communes du 5 février 2004 [LCo ; RS/VS 175.1] ; art. 46 al. 2 de la loi du 9 février 1996 sur le tourisme [LTour ; RS/VS 935.1] et art. 14 aRTPT ; ég. RVJ 2016 p. 71 consid. 1 et les références citées ; ég. ACDP A1 20 53 du 27 mai 2021 consid. 1). En vertu des art. 46 al. 3 LTour et 14 al. 2 aRTPT, la procédure est gouvernée par la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA; RS/VS 172.6).

Adressé en temps utile au Tribunal cantonal, le recours respecte au surplus les exigences formelles applicables (art. 46 et 48 LPJA, applicables par renvoi de l'art. 80 al. 1 LPJA, art. 72 et 78 al. 1 let. a LPJA). Il est partant recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

**2.** Au titre des moyens de preuve, la recourante a sollicité l'édition du dossier de la cause par l'autorité attaquée, l'édition du dossier fiscal de Y \_\_\_\_\_ SA et l'interrogatoire des parties pour déterminer la durée du chantier de construction de la promotion « B \_\_\_\_\_ ».

**2.1** La procédure administrative est en principe écrite et le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision soit prise touchant sa situation juridique, 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 146 IV 218 consid. 3.1.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1). Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois ni le droit absolu d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_40/2022 du 15 juillet 2022 consid. 3.2 ; ACDP A1 21 281 du 17 août 2022 consid. 2.1). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger 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; arrêts du Tribunal fédéral 5A\_130/2021 du 26 mars 2021 consid. 2 et 8C\_119/2020 du 26 novembre 2020 consid. 4.2).

**2.2** En l'espèce, le Conseil d'Etat a produit son dossier, ce qui satisfait la première requête de la recourante. Pour le reste, le dossier contient notamment les comptes de pertes et profits de Y \_\_\_\_\_ SA pour les années 2014 et 2017, ainsi que les bordereaux de taxation pour ces mêmes périodes, y compris les informations relatives à la répartition intercommunale. Le Tribunal ne discerne ainsi pas, et la recourante ne le précise d'ailleurs pas, quels éléments supplémentaires le « *dossier fiscal de la société Y \_\_\_\_\_ SA* » pourrait contenir, ni en quoi ils seraient pertinents pour trancher le présent litige. Ce moyen de preuve tend de surcroît à prouver que Y \_\_\_\_\_ SA s'est acquittée des impôts communaux réclamés par la recourante, ce qui n'est toutefois pas contesté. Dans la mesure où il a également pour but de prouver le paiement des impôts communaux de 2014 à 2017, l'interrogatoire des parties n'est, pour les mêmes motifs, ni nécessaire ni pertinent. Il s'avère en outre inutile en tant qu'il vise à établir que Y \_\_\_\_\_ SA s'est chargée de la construction de la promotion et que le chantier a duré plus de 12 mois. La société admet avoir réalisé la promotion précitée, tandis que la durée la durée du chantier n'a pas d'influence sur l'issue du litige, comme on le verra par la suite (cf. *infra* consid. 3.5.4).

Par appréciation anticipée, il apparaît ainsi que les moyens de preuve proposés par la recourante, inutiles et non pertinents, sont inaptes à modifier l'appréciation que le Tribunal s'est forgée sur la base du dossier de la cause. Partant, les mesures d'instruction requises sont rejetées.

**3.** Sur le fond, le présent litige porte sur l'assujettissement de Y \_\_\_\_\_ SA au paiement de la TPT pour les années 2014 et 2017.

**3.1** En substance, la décision entreprise retient que la TPT est perçue auprès des personnes physiques ou morales qui ont une activité lucrative indépendante en lien avec le tourisme local et qui sont domiciliées en Valais, indépendamment de l'avantage effectif que l'administré concerné tire du tourisme local. Selon le règlement, la taxe s'applique cependant aux seuls bénéficiaires soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique, soit notamment les entreprises ayant leur siège social en dehors de la Commune, mais qui ont sur place un établissement stable. Dans la mesure où son siège était situé hors de la commune, Y \_\_\_\_\_ SA n'était pas soumise de manière illimitée aux impôts communaux X \_\_\_\_\_ en 2014 et 2017. Son imposition limitée dans la commune – impôt sur le bénéfice en capital réalisé lors de la vente des appartements de la promotion – résultait par ailleurs exclusivement du fait qu'elle était propriétaire d'un immeuble sis sur le territoire communal. La société ne disposait en revanche d'aucun établissement stable sur la commune, ce qui excluait l'attribution à la commune d'une quote-part du bénéfice global de l'exploitation de ce chef et, partant, son assujettissement à la TPT. Elle ne pouvait pas non plus être astreinte à la taxe au motif qu'elle était promoteur « *occasionnel* ». En effet, la décision de la commission communale des finances d'assujettir ces derniers à la TPT élargissait le cercle des assujettis, alors que cette compétence appartenait au seul législateur communal. En définitive, Y \_\_\_\_\_ SA ne remplissait aucune des hypothèses d'assujettissement à la TPT, ce qui impliquait l'annulation des décisions entreprises.

La recourante conteste l'appréciation qui précède. D'une part, elle soutient que c'est à tort que l'autorité attaquée a appliqué l'art. 2 al. 4 nRTPT en lieu et place de l'art. 2 al. 4 aRTPT. D'autre part, elle affirme que Y \_\_\_\_\_ SA remplit les conditions d'assujettissement posées par l'art. 2 aRTPT, qui doit être lu à la lumière de la L<sub>Tour</sub> et de la LF. Il en résulte que la notion d'établissement stable au sens de l'art. 185 LF, auquel renvoie l'art. 29 al. 2 L<sub>Tour</sub>, est moins restrictive que celle de l'art. 3 LF, retenue par le Conseil d'Etat et englobe les activités déployées par Y \_\_\_\_\_ SA en 2014 et 2017. La recourante estime toutefois que cette question n'est pas décisive, puisque les revenus de la précitée pour 2014 et 2017 étaient quoi qu'il en soit soumis à l'impôt limité dans la commune X \_\_\_\_\_ en vertu de l'art. 188 al. 2 LF (imposition des commissions de courtiers) ou al. 3 (imposition des bénéfices en capital), applicables par renvoi de l'art. 29 al. 2 L<sub>Tour</sub>. Or, l'art. 2 al. 4 aRTPT dispose précisément que la taxe s'applique aux bénéficiaires du tourisme qui sont soumis de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique, ce qui était le cas de

Y \_\_\_\_\_ SA. C'était par conséquent à bon droit que cette dernière avait été assujettie à la TPT pour les périodes considérées.

Y \_\_\_\_\_ SA se rallie pour sa part au point de vue du Conseil d'Etat. Elle considère que l'art. 2 al. 4 aRTPT est parfaitement clair et ne souffre aucune interprétation : les entreprises ayant leur siège hors de la commune ne pourraient être taxées que dans la mesure où elles disposeraient d'un établissement stable sur le territoire communal. Tel n'était et n'est toujours pas son cas, puisque son activité en D \_\_\_\_\_ a au contraire été « *isolée et fortuite* ». Le recours à la qualification de promoteur « *occasionnel* » pour soumettre son activité au paiement de la TPT en l'absence d'assujettissement fondé sur l'existence d'un établissement stable apparaît de surcroît inadmissible pour des raisons de compétence.

**3.2.** Avec la recourante, force est de constater d'emblée que c'est à tort que le Conseil d'Etat a une nouvelle fois appliqué l'art. 2 al. 4 nRTPT pour statuer sur l'assujettissement de Y \_\_\_\_\_ SA. Pour les motifs déjà exposés dans l'arrêt de renvoi du 27 mai 2021, l'aRTPT est en effet exclusivement applicable au présent litige même si les prescriptions en matière d'assujettissement de l'ancien et du nouveau règlement ne diffèrent guère sur le fond (ACDP A1 20 53 du 27 mai 2017 consid. 3).

**3.3** Pour le reste, il convient de rappeler que la taxe de promotion touristique est un impôt d'affectation visant à couvrir les coûts de la promotion touristique. 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 (*Kostenanlastungssteuer* ; ATF 143 II 283 consid. 2.3.2 et ATF 124 I 282 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1037/2020 du 25 mai 2021 consid. 4 ; RVJ 2016 p. 74 consid. 2 et 3). Vu sa nature, la taxe communale doit dès lors satisfaire aux mêmes exigences constitutionnelles strictes qu'un impôt (cf. ATF 122 I 305 consid. 4c, cité p. ex. dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_483/2015 du 22 mars 2016 consid. 4.2). Aussi faut-il que la loi fixe le mode de calcul de l'impôt, ainsi que le cercle des contribuables (art. 127 al. 1 Cst.). Il est de même nécessaire que la taxe respecte le principe d'égalité de traitement ancré à l'art. 127 al. 2 Cst., bien qu'un certain schématisme demeure admissible en la matière (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.1 et 2C\_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3).

Le cercle des contribuables se limite, dans ce type d'impôt d'affectation, aux personnes auxquelles des motifs objectifs et raisonnables commandent de faire supporter certaines

dépenses de la collectivité publique, soit, pour les taxes de promotion touristique, aux personnes morales ou physiques exerçant une activité indépendante qui les met en position de retirer un profit économique du tourisme (ACDP A1 16 13 du 25 août 2016 consid. 3.3 ; ACDP A1 14 241 du 9 janvier 2015 consid. 2.1). Le fait de distinguer les contribuables pouvant être appelés à participer au devoir fiscal, par des motifs objectifs et raisonnables, concrétise le principe d'égalité. En effet, la taxe est due indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou encore de la dépense que celui-ci a provoquée. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le contribuable retire un avantage individuel particulier pour justifier l'imposition (ACDP A1 21 203 du 25 février 2022 consid. 2.2).

**3.4** Au niveau cantonal, l'art. 27 LTour dispose que les communes ont le droit de percevoir, en lieu et place de la taxe d'hébergement, une taxe de promotion touristique (al. 1). Perçue sur la base d'un règlement soumis à l'approbation de l'autorité communale délibérante ainsi qu'à l'homologation du Conseil d'Etat (al. 2), elle doit respecter les principes de modicité des taxes et de couverture des coûts (al. 3). Selon l'art. 28 LTour, le règlement fixe notamment le cercle des assujettis et les bases de calcul de la taxe en tenant compte de l'avantage qu'ils retirent de l'activité touristique locale. L'art. 29 LTour dispose encore que sont assujetties toute personne morale ainsi que toute personne 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 (al. 1). Les assujettis domiciliés hors de la commune sont appelés à contribution selon les articles 185 et 188 LF (al. 2). La LTour institue une délégation de compétence fiscale du législatif cantonal au législatif communal, raison pour laquelle l'art. 29 LTour ne définit que de manière générale le cercle des assujettis (arrêt du Tribunal fédéral 2P.215/2000 du 12 mars 2001 consid. 5c). Cette disposition ne constitue par conséquent pas une base directe d'assujettissement à la TPT mais pose, conjointement aux art. 27 al. 3 et 28 LTour, le cadre général à l'intérieur duquel les communes doivent légiférer (ACDP A1 06 200 du 10 mai 2007 consid. 4b).

### 3.5 Au niveau communal, les art. 1 et 2 aRTPT ont la teneur suivante :

#### « Art. 1 Principe

La commune prélève chaque année une taxe de promotion touristique auprès des bénéficiaires du tourisme local. Pour les logeurs, cette taxe remplace la taxe d'hébergement.

#### Art. 2 Assujettissement

<sup>1</sup> Sont assujettis à la taxe les bénéficiaires du tourisme, c'est-à-dire les personnes morales et les personnes physiques ayant une activité indépendante dans toutes les branches qui, directement ou indirectement, tirent profit du tourisme. Il y a profit indirect lorsqu'une entreprise ou un indépendant vend ses services ou ses produits à une entreprise ou à un indépendant qui vend les siens directement aux touristes.

<sup>2</sup> Si l'activité est accessoire, elle est taxée de la même manière.

<sup>3</sup> Si l'assujetti exerce plusieurs activités dans un même secteur économique, la taxe de base la plus élevée et le facteur de marge le plus fort des branches pratiquées s'appliquent.

<sup>4</sup> La taxe s'applique aux bénéficiaires qui sont soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique (articles 2, 3, 73 et 74 [LF]). Sont donc notamment assujettis, les entreprises ayant leur siège social en dehors de la commune, mais qui ont sur place un établissement stable pour leurs activités locales, et les loueurs de chalets et appartements de vacances qui habitent à l'extérieur de la commune. »

L'art. 2 aRTPT ne dresse ainsi pas de liste des assujettis, mais définit le cercle des administrés astreints au paiement de la taxe en recourant à deux conditions cumulatives qui seront examinées successivement (cf. *infra* consid. 3.5.1 et 3.5.3).

Dès lors qu'est notamment en cause l'interprétation de l'aRTPT par les autorités communales, c'est le lieu de rappeler que l'interprétation d'une règle de droit consiste à en déterminer le sens. Si la lecture de cette règle conduit à un résultat univoque, c'est-à-dire s'il n'y a aucune ambiguïté dans les termes utilisés et que le sens de la norme est clair, on ne peut s'en écarter, sous peine de tomber dans l'arbitraire. Il ne peut en aller différemment que lorsque ce sens littéral ne peut être raisonnablement celui qui a été voulu par le législateur, dont l'intention réelle se révèle alors par l'emploi d'autres méthodes (ATF 141 V 197 consid. 5.2, 140 III 501 consid. 4, 137 V 13 consid. 5.1, 135 II 78 consid. 2.2 et les références citées). En d'autres termes, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé

(interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 142 II 388 consid. 9.6.1 ; ACDP A1 21 96 du 8 septembre 2021 consid. 2.1 ; ACDP A1 16 257 du 11 août 2017 consid. 3.5).

**3.5.1** Pour être assujetti à la TPT, il faut tout d'abord bénéficier du tourisme, c'est-à-dire être une personne morale ou physique exerçant une activité indépendante dans une branche qui tire directement ou indirectement profit du tourisme (art. 2 al. 2 aRTPT).

L'art. 5 aRTPT précise les modalités de calcul de la TPT et arrête le montant de la taxe de base pour diverses activités en fonction de leur lien avec le tourisme (al. 2), ainsi que le montant complémentaire variable qui s'y ajoute (al. 5). De la sorte, il dresse une liste non exhaustive des personnes morales ou physiques indépendantes réputées bénéficiaires du tourisme local par le législateur communal, dont font partie les promoteurs. Si l'activité de promoteur immobilier ne fait pas l'objet d'une définition légale en droit suisse, elle a été définie par la jurisprudence comme une activité lucrative qui consiste à concevoir et réaliser un projet immobilier en vue d'un bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_377/2014, 2C\_378/2014 du 26 mai 2015 consid. 7.4.1 et les références citées). En lien avec la TPT, l'art. 5 al. 2 *i.f.* aRTPT en donne pour sa part la définition suivante : « [e]st réputé promoteur, tout assujetti qui construit pour vendre, sans avoir occupé personnellement le logement en question pendant 5 ans au moins ». Il convient de relever qu'il n'est présentement pas contesté que les promoteurs bénéficient du tourisme. Cette appréciation serait au reste difficilement critiquable, tant il est manifeste qu'une offre touristique stimule le secteur immobilier local et, partant, favorise l'activité de promotion immobilière dans ses divers aspects. Selon la jurisprudence, il est d'ailleurs soutenable de considérer, de manière générale, qu'une société active dans l'immobilier bénéficie, au moins indirectement, des avantages liés au tourisme (ACDP A1 14 241 précité consid. 2, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_150/2015 précité consid. 3.4). Toujours selon la jurisprudence, il est également admissible de se fonder sur le but d'une personne morale pour décider si elle 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 (*Ibidem*). Cette solution consacre un certain schématisme, qui s'avère néanmoins admissible car inhérent à la nature de la taxe de promotion touristique (ACDP A1 17 29 du 13 octobre 2017 consid. 4).

**3.5.2** En l'occurrence, selon les informations figurant au registre du commerce, Y \_\_\_\_\_ SA a pour but la réalisation de « toutes [...] opérations immobilières ». Sur son site Internet ([https://www.Y\\_\\_\\_\\_\\_.ch/](https://www.Y_____.ch/), consulté le 29 août 2022), elle se présente comme une « agence immobilière » qui réalise notamment des promotions

immobilières. C'est à ce titre qu'elle a en particulier édifié la résidence « B \_\_\_\_\_ » à C \_\_\_\_\_ en 2014, dont elle a vendu deux des cinq appartements en 2014 et 2017. Or, la vente constitue l'objectif final de la promotion immobilière, puisqu'elle concrétise en principe l'obtention du gain en vue duquel le promoteur a déployé son activité, ce qui résulte au reste explicitement de la définition du promoteur de l'art. 5 al. 2 aRTPT. Partant, le Conseil municipal pouvait valablement considérer que Y \_\_\_\_\_ SA était intervenue en qualité de promoteur sur le territoire communal en 2014 et 2017, les ventes précitées ayant parachevé ses activités s'agissant des deux appartements en question. Par voie de conséquence, il pouvait également retenir qu'elle était – réputée – bénéficiaire du tourisme au sens de l'art. 2 al. 1 aRTPT durant ces périodes, sans égard aux avantages effectivement retirés.

Y \_\_\_\_\_ SA ne conteste en réalité pas avoir agi en qualité de promotrice, mais soutient que « *[[l]a promotion dans le village de C \_\_\_\_\_ a été un concours de circonstances fortuit, isolé et occasionnel* ». Supposé établi, ce fait ne remettrait pas en cause l'appréciation qui précède. Tout au plus serait-il susceptible d'attester que son activité de promotion a été accessoire ou « *occasionnelle* » sur la commune X \_\_\_\_\_. Or, l'art. 2 al. 2 aRTPT dispose que les activités accessoires sont taxées de la même manière que les activités principales. Surtout, l'art. 5 aRTPT prévoit que les promoteurs sont bénéficiaires du tourisme, sans distinguer entre le promoteur régulier ou « *occasionnel* ». Cette distinction ne résulte pas non plus de l'art. 2 al. 1 aRTPT qui soumet à la TPT « *les bénéficiaires du tourisme* ». L'interprétation littérale de ces dispositions exclut d'emblée d'opérer une telle distinction. Le principe d'égalité de traitement l'interdit aussi dans la mesure où le promoteur « *occasionnel* » bénéficie également du tourisme, bien que de façon irrégulière. Aucun motif ne justifie cependant de l'exonérer de la taxe en lien avec les affaires « *occasionnelles* » qu'il mène dans une commune touristique. Cette appréciation trouve également un appui historique et téléologique, puisque la TPT a toujours eu vocation à frapper les administrés « *en fonction des avantages qu'ils retirent du tourisme. En d'autres termes, on ne pourra[it] pas taxer tout le monde et, parmi les assujettis, on ne pourra[it] mettre à contribution de la même façon le garagiste et le restaurateur.* » (Message du Conseil d'Etat accompagnant le projet de loi sur le tourisme [n° 5], BSGC 1995-1 p. 223). Or, en tant qu'ils tirent l'un et l'autre profit du tourisme, bien qu'à une fréquence différente, il n'y a pas lieu d'assujettir le promoteur « *régulier* » et d'exempter le promoteur « *occasionnel* ».

Autre est en revanche la question de savoir si le promoteur « *régulier* » et le promoteur « *occasionnel* » doivent être taxés dans une même mesure ou si le montant de la taxe doit être adapté en raison du caractère « *occasionnel* » de l'activité du second. C'est précisément cette question – et non celle de l'assujettissement – que la commission communale des finances a entendu régler en opérant une distinction entre ces deux catégories de promoteurs. Ce faisant, contrairement à l'opinion de l'autorité attaquée et de Y \_\_\_\_\_ SA, la commission n'a pas élargi le cercle des assujettis en soumettant à la TPT les promoteurs « *occasionnels* » qui, pour les motifs déjà exposés, y sont assujettis en vertu de l'aRTPT. Elle a en revanche modulé la quotité de la taxe en fonction de la fréquence des activités en cause. Le promoteur « *occasionnel* » est ainsi soumis à une taxe de base unique par immeuble construit et au montant complémentaire au fur et à mesure des ventes réalisées, alors que le promoteur « *régulier* » est astreint au paiement de la taxe de base et de la taxe complémentaire chaque année. Se pose dès lors la question de savoir si cette interprétation de la commission communale des finances est conforme aux principes résultant de l'art. 127 Cst., singulièrement ceux de légalité et d'égalité de traitement, et pouvait être reprise à son compte par le Conseil municipal (Florence Aubry Girardin, *in* : Vincent Martenet / Jacques Dubey [éd.], Commentaire romand, Constitution fédérale, Bâle 2021, n° 30 et 37 *ad* art. 127 Cst.). De même se pose la question de sa conformité au principe de modicité ancré à l'art. 27 al. 2 LTour, dont Y \_\_\_\_\_ SA conteste le respect depuis le début de la procédure. Dans la mesure où le dossier de la cause doit être renvoyé au Conseil d'Etat pour nouvelle décision (cf. *infra* consid. 4), il lui incombera également de trancher ces questions à cette occasion.

En définitive, l'interprétation de l'art. 2 al. 1 aRTPT par les autorités communales, selon laquelle tous les promoteurs – même « *occasionnels* », sont bénéficiaires du tourisme, ne prête pas le flanc à la critique et ne pouvait être sanctionnée par le Conseil d'Etat. C'est ainsi à bon droit que le Conseil municipal a retenu qu'en tant que promoteur « *occasionnel* » d'un immeuble d'habitation de cinq appartements à C \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ SA avait directement tiré profit du tourisme et remplissait par conséquent la première condition de l'assujettissement pour les années 2014 et 2017.

**3.5.3** Pour être assujetti, l'administré doit encore être soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de sa situation personnelle ou économique, conformément à la première phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT qui renvoie aux art. 2, 3, 73 et 74 LF.

Ces deux dernières dispositions concernent l'imposition cantonale – et non communale – des personnes morales. Plus précisément, elles distinguent les circonstances de rattachement applicables selon que le siège ou l'administration effective de la personne morale se trouve dans le canton (rattachement personnel impliquant en principe un assujettissement illimité, cf. art. 73 et 75 al. 1 LF) ou hors de celui-ci, mais qu'il existe une circonstance particulière justifiant un assujettissement limité (rattachement économique impliquant un assujettissement limité à la partie du bénéfice et du capital imposable dans le canton en vertu de l'art. 74 LF, cf. art. 74 et 75 al. 2 LF).

Ce renvoi à des normes fiscales destinées à déterminer l'assujettissement pour l'impôt cantonal – plutôt qu'un renvoi à celles régissant la répartition intercommunale de l'impôt, cf. art. 29 al. 2 LTour – peut surprendre, puisqu'elles ne sont pas directement applicables aux impôts communaux évoqués à l'art. 2 al. 4 aRTPT. Elles doivent par conséquent être appliquées *mutatis mutandis*, c'est-à-dire que les critères de rattachement y relatifs doivent servir à distinguer entre les contribuables situés non pas dans ou hors du canton mais dans la commune (rattachement personnel) ou hors de celle-ci (rattachement économique), nonobstant la lettre des art. 73 et 74 LF. La formulation de la deuxième phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT, en vertu de laquelle sont notamment assujetties à la TPT les entreprises ayant leur siège social « *en dehors de la commune* » et non en dehors du canton, confirme cette appréciation. A défaut, la référence aux art. 73 et 74 LF n'aurait guère de sens, puisque ces dispositions ne seraient jamais applicables au niveau communal. Cela étant, il importe en réalité peu de savoir en vertu de quel rattachement (personnel ou économique) une personne morale est soumise aux impôts communaux. L'art. 2 al. 4 aRTPT astreint à la TPT tant les personnes morales soumises aux impôts communaux « *sans restriction* » (assujettissement illimité) que celles qui y sont soumises « *de manière limitée* » (assujettissement limité). Or, une personne morale ne peut être soumise à l'impôt communal sur le bénéfice, le capital, ainsi qu'à l'impôt foncier qu'en vertu d'un rattachement personnel ou, à défaut, d'un rattachement économique.

La seconde phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT énonce par ailleurs que les entreprises qui ont un siège hors de la commune mais qui disposent d'un établissement stable sur le territoire communal (rattachement économique ; cf. art. 74 al. 1 let. b LF) sont notamment assujetties à la TPT.

La notion d'établissement stable est définie en ces termes à l'art. 74 al. 3 LF : « *Constitue un établissement stable toute installation fixe et permanente, dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité commerciale de l'entreprise. Sont notamment des établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations*

*permanentes, chantiers, mines et autres lieux d'exploitation des richesses du sol.* »

L'art. 29 al. 2 LTour renvoie pour sa part à l'art. 185 LF, en vertu duquel sont assimilés à un établissement stable des installations fixes ou des travaux dont la durée dépasse six mois. Dans la décision entreprise, le Conseil d'Etat s'est quant à lui référé à la définition de l'établissement stable donnée par la jurisprudence en matière intercantonale. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14) ne définit pas la notion d'établissement stable. Aussi le Tribunal fédéral a-t-il statué qu'il s'agit de toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise (ATF 134 I 303 consid. 2.2 et arrêts du Tribunal fédéral 2C\_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3 et 2C\_707/2016 du 23 mars 2018 consid. 2.4.5).

L'utilisation de l'adverbe « *notamment* » dans la seconde phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT démontre qu'il s'agit de l'une des hypothèses d'assujettissement limité d'une personne morale à l'impôt communal du fait d'un rattachement économique : l'existence d'un établissement stable (cf. art. 74 al. 1 let. b LF ou 185 LF). Cela n'exclut évidemment pas qu'une personne morale soumise aux impôts communaux de manière limitée en vertu d'un autre rattachement économique soit assujettie à la TPT en application de l'art. 2 al. 4 aRTPT.

**3.5.4** En l'occurrence, il est acquis que Y \_\_\_\_\_ SA n'a jamais été soumise à l'impôt communal de manière illimitée par la recourante, puisque son siège est situé à A \_\_\_\_\_ et qu'elle est effectivement administrée hors de la commune X \_\_\_\_\_. De même, c'est à bon droit que la décision entreprise retient que Y \_\_\_\_\_ SA ne bénéficie pas d'un établissement stable dans la commune faute d'installation fixe et permanente dans laquelle elle exercerait tout ou partie de ses activités, quelle que soit au demeurant la définition retenue. Et il est pour le moins douteux que l'existence du chantier de construction de la promotion, dont ni la durée ni l'importance ne ressortent du dossier de la cause, puisse être qualifié d'établissement stable au sens de l'art. 74 al. 3 LF (et non de l'art. 3 al. 4 LF relatif à l'imposition des personnes physiques, contrairement à ce que mentionne la recourante), respectivement de l'art. 185 al. 2 LF auquel renvoie l'art. 29 al. 2 LTour. Cette question souffre quoi qu'il en soit de demeurer indécise, puisque Y \_\_\_\_\_ SA doit en tous les cas être assujettie à la TPT pour les motifs qui suivent.

La décision entreprise retient à juste titre que Y \_\_\_\_\_ SA a été soumise à l'impôt communal de manière limitée pour les périodes fiscales 2014 et 2017 dans la mesure

où elle était propriétaire de l'immeuble sis à C \_\_\_\_\_. Il résulte cependant des documents au dossier, singulièrement des bordereaux de taxation, que la commune X \_\_\_\_\_ a en réalité soumis Y \_\_\_\_\_ SA à plusieurs impôts communaux pour 2014 et 2017, à savoir l'impôt foncier, l'impôt sur le capital et surtout – en lien avec la vente des deux appartements –, l'impôt sur le bénéfice. Aussi la société était-elle effectivement soumise aux impôts communaux de manière limitée quand bien même cela ne résultait pas de l'existence d'un établissement stable dans la commune mais d'un autre rattachement économique lié à la résidence « B \_\_\_\_\_ » (cf. art. 74 al. 1 let. c ou d LF). La condition de l'art. 2 al. 4 aRTPT était par conséquent également remplie, contrairement à ce qu'a retenu à tort le Conseil d'Etat sur la base d'un examen limité au seul critère du rattachement économique de l'établissement stable, interprétation pourtant contredite par le texte clair de l'art. 2 al. 4 aRTPT qui le cite à titre d'exemple (« *notamment* »).

**3.5.5** La recourante se prévaut en outre de l'art. 29 al. 2 L'Tour qui dispose que les assujettis domiciliés hors de la commune sont appelés à contribution selon les art. 185 et 188 LF. D'emblée, on rappellera que, conformément à la jurisprudence du Tribunal de céans déjà citée, l'art. 29 L'Tour ne constitue pas une base directe d'assujettissement à la TPT mais délimite le cadre à l'intérieur duquel les communes doivent légiférer. Il n'y a par conséquent pas lieu de faire prévaloir l'art. 29 al. 2 L'Tour et les art. 185 et 188 LF sur les dispositions réglementaires qui définissent le cercle des assujettis et dont il a déjà été question. A supposer que tel soit le cas, l'art. 185 LF ne serait pas pertinent puisqu'il prévoit que le contribuable indépendant est soumis à l'impôt dans chaque commune où il possède un établissement stable, ce qui n'est pas le cas pour les motifs déjà exposés. En revanche, l'art. 188 LF règle l'imposition de la fortune et de son rendement et prévoit notamment que les bénéficiaires en capital sur immeubles sont imposables au lieu de situation des immeubles (al. 3). Y \_\_\_\_\_ SA serait par conséquent astreinte à la TPT sur cette base. En l'espèce, les règles d'assujettissement cantonales et communales conduiraient donc au même résultat.

**3.6** En définitive, non seulement Y \_\_\_\_\_ SA a bénéficié du tourisme local en 2014 et 2017 en lien avec son activité indépendante relative à la promotion « B \_\_\_\_\_ » (première condition), mais elle a de plus été soumise de manière limitée aux impôts communaux par la commune X \_\_\_\_\_ (seconde condition). Partant, elle était assujettie à la TPT pour ces périodes.

**4.** Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et au renvoi de la cause au Conseil d'Etat pour nouvelle décision. Comme prescrit dans le précédent

arrêt de renvoi (ACDP A1 20 53 précité consid. 5.2 *i.f.*), il lui appartiendra de statuer sur les autres griefs soulevés par Y \_\_\_\_\_ SA, à l'égard desquels il ne s'est pas prononcé dans la décision attaquée, après avoir retenu, à tort, l'absence d'assujettissement.

5. L'arrêt est rendu sans frais (art. 89 al. 4 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens, ni à Y \_\_\_\_\_ SA, vu l'issue du litige (art. 91 al. 1 LPJA *a contrario*), ni à la commune X \_\_\_\_\_, qui n'a pas démontré l'existence de conditions particulières justifiant de déroger à la règle de refus des dépens inscrite à l'article 91 al. 3 LPJA (p. ex. ACDP A1 20 25 du 6 juillet 2020 consid. 7.4).

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

1. Le recours est admis
2. La décision du Conseil d'Etat du 1<sup>er</sup> décembre 2021 est annulée.
3. La cause est renvoyée au Conseil d'Etat pour nouvelle décision au sens des considérants.
4. Il n'est pas perçu de frais, ni alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à Maître Emmanuel Crettaz, avocat, pour la commune X \_\_\_\_\_, à Maître Daniel Perruchoud, avocat à Chalais, pour Y \_\_\_\_\_ SA, et au Conseil d'Etat, à Sion.

Sion, le 6 septembre 2022