

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

*ATC (Cour de droit public) du 27 juin 2025 – A1 24 137*

### **Admissibilité d'un changement de pratique**

- Principe de la confiance : notion (art. 5 al. 3 Cst., art. 9 Cst. ; consid. 4.2).
- Justification d'un changement de pratique administrative et compatibilité avec les principes de la confiance et de la sécurité juridique (consid. 4.3 et 4.4).

### **Zulässigkeit einer Praxisänderung**

- Vertrauensgrundsatz: Begriff (Art. 5 Abs. 3 BV, Art. 9 BV; E. 4.2).
- Rechtfertigung einer Änderung der Verwaltungspraxis und Vereinbarkeit mit den Grundsätzen des Vertrauens und der Rechtssicherheit (E. 4.3 und 4.4).

### **Faits (résumé)**

**A.** Le 22 mars 2022, l'autorité communale a notifié à X. SA deux factures (totalisant quelque 12'000 fr.) pour les taxes de séjour forfaitaires 2022 relatives à l'utilisation de logements dont elle est propriétaire sur le territoire communal. La perception de ces montants était fondée sur le règlement d'application sur les taxes de séjours adopté par l'Assemblée primaire de A. (ci-après : le règlement).

Dans une décision du 17 mai 2023, le Conseil d'Etat a admis un recours déposé par X. SA et a annulé les factures précitées. Il a retenu que cette société, qui hébergeait des hôtes, était responsable de l'encaissement de la taxe et de son versement à l'organe de perception. A cet égard, l'autorité communale avait réclamé à tort des taxes de séjour forfaitaires alors que le règlement ne prévoyait pas de forfaitisation pour la location commerciale.

**B.** Sur demande de cette autorité et afin de fixer le montant des taxes de séjour pour l'année 2022, X. SA a communiqué, le 31 août 2023, un décompte de nuitées pour chacun des logements précités. Selon ce décompte, la société avait perçu auprès de ses hôtes des taxes de séjour à raison de 2 fr. 50 par nuitée adulte et de 1 fr. 25 par nuitée enfant, pour un montant total de 21'085 francs.

Le 13 octobre 2023, l'autorité communale a notifié à X. SA une facture de 33'736 fr. pour les taxes de séjour 2022 relatives aux appartements cités plus haut. Cette somme tenait compte du nombre de nuitées annoncées et de taxes correspondant à 4 fr. par nuitée adulte et à 2 fr. par nuitée enfant.

**C.** Après le rejet de sa réclamation devant le Conseil communal et de son recours administratif devant le Conseil d'Etat, X. SA a porté l'affaire devant le Tribunal cantonal.

### **Considérants (extraits)**

#### **4.**

**4.1** La recourante maintient en outre que la taxe de séjour fixée pour l'année 2022 viole le principe de la bonne foi, critiquant à cet égard le rejet de ses arguments par le Conseil d'Etat. Elle soutient qu'elle a perçu auprès de ses hôtes, au titre de cette taxe, des montants qu'elle avait définis en se fiant à la pratique constante de l'autorité communale et aux renseignements donnés par celle-ci.

**4.2** Découlant directement de l'art. 5 al. 3 et de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de celles-ci (ATF 150 I 1 consid. 4.1 et 143 V 95 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_41/2024 du 9 décembre 2024 consid. 4.1).

**4.3** Un changement de pratique administrative ne se justifie, en principe, que lorsque la nouvelle solution procède d'une meilleure compréhension de la *ratio legis*, repose sur des circonstances de fait modifiées ou répond à l'évolution des conceptions juridiques ; si tel n'est pas le cas, la pratique en cours doit être maintenue en vertu du principe de sécurité du droit. Un changement doit par conséquent reposer sur des motifs sérieux et objectifs qui, dans l'intérêt de la sécurité du droit, doivent être d'autant plus importants que la pratique considérée comme erronée, ou désormais inadaptée aux circonstances, est ancienne (ATF 149 II 354 consid. 2.3 ; ATF 145 II

270 consid. 4.5.5, cité p. ex. *in* arrêt du Tribunal fédéral 1C\_28/2019 du 23 décembre 2019 consid. 5.1).

**4.3.1** En l'occurrence, le Conseil d'Etat a retenu, au considérant 5.2 de sa décision, qu'en raison de son précédent prononcé du 17 mai 2023, l'autorité communale avait dû modifier sa pratique, en calculant le montant des taxes de séjour 2022 dues par la recourante non plus sous la forme d'un forfait, mais sur la base d'un tarif à la nuitée. Il a estimé que ce changement de pratique visait par conséquent à respecter la loi et reposait sur des motifs sérieux et objectifs, de sorte que l'intéressée ne pouvait pas requérir le maintien d'une taxation forfaitaire contraire au droit.

**4.3.2** La recourante critique ce point de vue, le qualifiant d'insoutenable au regard de la teneur du règlement communal *ad hoc* et des griefs invoqués dans son mémoire. Toutefois, les griefs en question ont été écartés aux considérants 3.3 à 3.5 ci-dessus. Partant, l'argument de la recourante est inopérant. On rappellera à cet égard que la décision rendue sur recours par le Conseil d'Etat, le 17 mai 2023, annulait les taxes forfaitaires 2022 adressées à l'intéressée. En particulier, cette décision constatait à son considérant 5 qu'une « personne morale peut être amenée [...] à verser les taxes de séjour à la nuitée effective qu'elle a prélevées auprès de ses hôtes » et relevait qu'en l'espèce, « il ressort des factures litigieuses que la commune a prélevé auprès de la société des taxes de séjour forfaitaires », alors que « le règlement communal ne prévoit pas de forfaitisation pour la location commerciale ». Dès lors, confrontée à cette décision cantonale, l'autorité communale devait effectivement modifier à l'avenir sa pratique de taxation au forfait au profit d'une taxation à la nuitée conforme au règlement.

**4.3.3** Comme le relève l'autorité précédente (cf. décision attaquée consid. 5.2 *in fine*), le principe de la bonne foi ne fait pas interdiction aux autorités fiscales de juger autrement, dans le cadre d'une période de taxation ultérieure, une question de droit contestée qui avait déjà été tranchée en faveur du contribuable. La possibilité pour l'autorité de procéder à un nouvel examen et aussi de corriger ou de ne pas répéter d'éventuelles erreurs antérieures réside dans l'essence même de la taxation périodique, et n'implique pas un comportement contradictoire. Des décisions individuelles de taxation ne peuvent en principe pas constituer une assurance pour les taxations futures, parce qu'elles se

rapportent exclusivement à la période de taxation concernée (ATF 148 II 233 consid. 5.5.2 et les réf. cit. ; v. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2P.37/2001, 2A.55/2001 du 6 mars 2002 consid. 4.2 ; RICHNER *ET AL.*, Handkommentar zum DBG, 4<sup>e</sup> éd. 2023, n° 87 *ad* art. 109-121). Cette modification dans l'appréciation de décisions individuelles est cependant à distinguer de la notion de changement de pratique.

**4.4** Il sied à cet égard de déterminer à partir de quand le changement de pratique peut déployer ses effets.

**4.4.1** Le changement de pratique est en principe immédiat par rapport à son annonce, ce qui signifie que la nouvelle pratique est en règle générale applicable à tous les cas encore pendants à ce moment (GAVILLET, *La pratique administrative dans l'ordre juridique suisse*, 2018, p. 272 s. et les réf. cit. ; v. aussi, en droit fiscal, REICH, *Steuerrecht*, 3<sup>e</sup> éd. 2020, p. 81).

Une telle application, qui est susceptible de produire des effets rétroactifs, doit cependant susciter des réserves car, bien que conforme au principe de la légalité, elle se heurte à plusieurs autres principes constitutionnels. En particulier, la protection de la confiance et le principe de la sécurité juridique exigent qu'une pratique suivie jusqu'à présent soit maintenue et que l'administré puisse s'y fier (REICH, *op. cit.*, p. 81 s.). Pour ces raisons, le principe de la légalité ne doit pas primer automatiquement sur les autres principes constitutionnels. La nouvelle pratique doit donc être appliquée de manière à ne pas décevoir la confiance légitime que l'administré a placée dans la pratique jusque-là en vigueur et sur la base de laquelle il aura peut-être pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice. Une application par analogie du principe de non-rétroactivité, qui vaut pour les règles de droit, peut à cet égard se justifier dans certains cas (RICHNER *ET AL.*, *op. cit.*, n° 88 *ad* art. 109-121 ; REICH, *op. cit.*, p. 82 et les réf. cit. ; GAVILLET, *op. cit.*, p. 274 s. et les réf. cit. ; REICH/UTTINGER, *Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtrichtigkeit*, *in* RDS 2010 p. 163 ss, spéc. p. 185 *in fine*).

**4.4.2** En l'espèce, il est constant que la recourante a perçu auprès de ses hôtes, au cours de l'année 2022, des taxes de séjour à raison de 2 fr. 50 par nuitée adulte (au nombre de 7858) et de 1 fr. 25 par nuitée enfant (au nombre de 1152), pour une somme de 21'085 fr., fixant ces

montants en se fiant à la pratique de l'autorité de taxation alors en vigueur (taxes forfaitaires).

A teneur de la décision du Conseil d'Etat du 17 mai 2023, les taxes forfaitaires 2022 facturées à la recourante ont été annulées, le règlement ne permettant pas une taxation au forfait dans le cas particulier. On pourrait se demander si ce constat, au vu des conséquences qui en ont résulté (nouvelle taxation, plus élevée, de la commune, par nuitée), ne constituait pas déjà en soi une *reformatio in pejus*, au sujet de laquelle l'intéressée aurait dû pouvoir s'exprimer en vertu de l'art. 61 al. 3 LPJA. Quoi qu'il en soit, en l'absence de renvoi et d'instructions spécifiques résultant de ce prononcé cantonal, l'autorité communale pouvait soit décider de taxer à nouveau la recourante pour l'année 2022 (en s'abstenant de suivre son ancienne pratique de taxation au forfait), soit renoncer à toute taxation pour cette année-là. En optant pour la première solution et en fixant le montant des taxes de séjour 2022 selon la nouvelle pratique décidée en 2023, dite autorité a toutefois créé une situation dans laquelle les montants perçus à l'avance par la recourante ne permettent pas de couvrir l'intégralité de la somme de 33'736 fr. qui lui est réclamée à la suite de la décision cantonale. L'application immédiate du changement de pratique cause donc à l'intéressée un préjudice financier qu'elle n'avait aucun moyen de prévoir, puisqu'elle n'a pas été informée, préalablement à la perception des taxes auprès des hôtes, d'un changement dans le mode de calcul de celles-ci. En d'autres termes, la recourante n'a pas pu percevoir auprès des assujettis des taxes dont les montants correspondaient à la nouvelle pratique.

On rappellera à ce propos que la recourante n'est pas elle-même assujettie à cette taxe de séjour, mais qu'elle est responsable de son encaissement auprès des personnes logeant dans ses appartements de vacances et de son versement à l'organe de perception. A ce titre, lorsqu'elle héberge de nouveaux hôtes, la recourante est donc en mesure d'adapter les montants qu'elle encaisse pour le compte de l'autorité, en fonction des dispositions réglementaires applicables et de la pratique communale en vigueur. En revanche, pour des taxes relatives à des séjours qui ont déjà été effectués, on voit mal comment elle pourrait solliciter ses hôtes afin de recouvrer des montants visant à compenser des contributions qui se sont révélées insuffisantes à la suite d'un changement de calcul de la taxe.

**4.4.3** Pour les motifs qui viennent d'être exposés, la solution adoptée par l'autorité communale est incompatible avec les principes de la sécurité juridique et de la bonne foi. Elle est d'autant plus critiquable qu'elle fait supporter à la recourante un préjudice financier que celle-ci n'avait aucun moyen de prévoir, alors qu'elle n'était pas elle-même assujettie à cette taxe et qu'elle œuvrait, en réalité, en tant qu'auxiliaire de l'autorité de taxation chargée de l'encaissement. En conséquence, l'autorité communale ne pouvait pas, comme elle l'a fait, déterminer les montants des taxes de séjour 2022 sur la base de la nouvelle pratique qu'elle affirme vouloir suivre strictement désormais (cf. détermination du 15 avril 2025).

**4.5** Attendu ce qui précède, la recourante invoque à bon droit sa bonne foi (et consécutivement le principe de la sécurité juridique) pour s'opposer à la taxation litigieuse. Le Conseil d'Etat a dès lors écarté à tort les griefs qu'elle faisait valoir devant lui.

## **5.**

**5.1** Ces développements doivent conduire à l'annulation de la décision attaquée et, consécutivement, de la taxation litigieuse.

**5.2** Cela étant, la Cour constate que, malgré un règlement en force qui l'autorise à percevoir des taxes de séjour, l'autorité communale n'a pu adresser à la recourante, pour l'année 2022, ni une taxation au forfait, ni une taxation à la nuitée. L'intéressée a pourtant perçu auprès de ses hôtes, durant cette année-là, un montant total de 21'085 fr. au titre de la taxe de séjour. Partant, cette somme, qui est le produit d'un impôt d'attribution des coûts (*Kostenanlastungssteuer* ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C\_615/2023 du 11 février 2025 consid. 3) et doit être affectée à un usage spécifique (art. 1 al. 2 du règlement), doit être restituée à l'autorité de taxation qui en est la créancière (art. 1 al. 1 du règlement).