BGE 122 I 305

Bundesgericht (BGE), 1996-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_122 I 305

FR: ATF 122 I 305

IT: DTF 122 I 305

Regeste

Regeste Art. 4 BV; Art. 1 Ziff. XVII des Steuerbeschlusses für 1996: jährliche Steuer auf Gebäuden als Feuerschutzabgabe. Die strittige Abgabe ist eine (spezielle) Kostenanlastungssteuer, die folglich den strengen verfassungsmässigen Anforderungen an Steuern genügen muss (E. 3 und 4). Sie stützt sich auf eine genügende gesetzliche Grundlage, soweit diese durch den kommunalen Gesetzgeber aufgrund einer im kantonalen Gesetz vorgesehenen und nach der Verfassung des Kantons Waadt zulässigen Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen erlassen worden ist (E. 5). Die gesetzliche Regelung dieser Steuer verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit, soweit einzig Grundeigentümer steuerpflichtig sind, bestimmte Eigentümer ohne objektiven Grund von der Steuerpflicht befreit werden und die mit dieser Steuer zu finanzierenden Aufgaben und Auslagen nicht genau bestimmt sind (E. 6).

Erwägungen

E. 3

a) En vertu de l'art. 3 de la loi vaudoise du 17 novembre 1993 sur le Service de défense contre l'incendie et de secours (ci-après: LSDIS; la loi cantonale), le Service de défense contre l'incendie et de secours (SDIS) est du ressort de chaque commune, sous la surveillance du Conseil d'Etat. L'art. 20 LSDIS prévoit que, sous réserve des subventions, les dépenses faites pour le SDIS sont à la charge de la commune (al. 1); le Conseil d'Etat peut cependant autoriser les communes à percevoir des propriétaires de bâtiments une BGE 122 I 305 S. 307 contribution aux frais de défense contre l'incendie, le montant maximum de cette contribution étant fixé par la voie du règlement d'application de la loi (al. 2); les communes peuvent en outre demander aux propriétaires de bâtiments isolés ou de groupes de bâtiments isolés ou dont la défense incendie nécessite des besoins en eau exceptionnels de contribuer dans une mesure convenable au surcroît de dépenses occasionné par les installations faites exclusivement pour la protection de leurs biens (al. 3). En outre, selon l'art. 21 al. 1 LSDIS, les communes peuvent soumettre toute personne en âge de servir et non incorporée dans le corps des sapeurs-pompiers à une taxe annuelle d'exemption. En matière de frais d'intervention, l'art. 23 LSDIS dispose que les sapeurs-pompiers interviennent en principe gratuitement (al. 1); les communes ont toutefois le droit d'exiger le remboursement des frais occasionnés par les interventions effectuées suite à un sinistre résultant d'un délit intentionnel, d'un dol, d'une négligence grave ou qui ont été occasionnés par un accident de la circulation ou encore par un feu de voiture impliquant l'intervention du SDIS en dehors des limites du territoire communal sur une route nationale (al. 2); elles peuvent en outre faire supporter une partie des frais d'intervention aux personnes en faveur desquelles ou à cause desquelles les sapeurs-pompiers ont fourni une prestation particulière (selon l'art. 32 du règlement vaudois du 9 novembre 1994 sur le Service de défense contre

l'incendie et de secours [ci-après: RSDIS; le règlement cantonal], par prestation particulière on entend notamment le dépannage d'ascenseurs, le sauvetage d'animaux en difficulté ou l'ouverture de portes dont les clés ont été perdues), le tarif de ces interventions devant faire l'objet de dispositions du règlement communal (al. 3); les communes peuvent également exiger des propriétaires ou exploitants de locaux protégés par une installation automatique de protection contre l'incendie qu'ils participent aux frais d'intervention des sapeurs-pompiers résultant du déclenchement intempestif du système d'alarme, le tarif de ces frais devant faire l'objet de dispositions du règlement communal (al. 4). En vertu de l'art. 1 lettre l de la loi vaudoise du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (ci-après: LIC), modifié le 17 novembre 1993 et entré en vigueur le 1er janvier 1994, les communes et les fractions de communes dont les revenus ne suffisent pas à couvrir les dépenses peuvent notamment percevoir, avec l'autorisation du Conseil d'Etat, un impôt annuel sur les bâtiments au titre de frais de défense contre l'incendie. BGE 122 I 305 S. 308 Selon l'art. 31 RSDIS, la contribution annuelle sur les bâtiments prévue à l'art. 20 al. 2 LSDIS ainsi qu'à l'art. 1er lettre l LIC doit être proportionnelle aux moyens que nécessite la défense incendie du bâtiment concerné ou à la valeur de celui-ci et doit être affectée au SDIS, en particulier à l'entretien et au renouvellement des réseaux d'eau d'extinction (al. 1); les communes doivent déterminer dans leur arrêté d'imposition les critères de perception en fonction du volume, de la surface habitable, de l'affectation, de la situation ou de la valeur du bâtiment concerné (al. 2); le montant maximum de la contribution est de 10'000 fr. par bâtiment (al. 3). b) L'art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition prévoit: "Impôt annuel sur les bâtiments au titre de frais de défense contre l'incendie - Article 20 de la loi du 11 novembre 1993 sur le service de défense contre l'incendie et de secours (LSDIS). Cet impôt est perçu à raison de Fr. 0.50 par mille francs de valeur assurée (indexée) auprès de l'Etablissement cantonal d'assurance contre l'incendie (ECA). Le montant de l'impôt ne peut excéder Fr. 10'000.-- par bâtiment." Cet impôt a remplacé la "taxe feu bâtiment" perçue depuis 1992 au taux de 2‰ par la commune de Lausanne auprès des propriétaires de bâtiments. Par ailleurs, la taxe communale d'exemption du service des sapeurs-pompiers, qui s'élevait au minimum à 10 fr. et au maximum à 200 fr., a été supprimée dès le 1er janvier 1996 (cf. Rapport-préavis no 118 de la Municipalité de Lausanne du 7 septembre 1995 concernant notamment le règlement communal sur le Service de secours et d'incendie, p. 4, 5 et 57). L'art. 5 du règlement communal du Service de secours et d'incendie du 21 novembre 1995 (ci-après: RSSI) prévoit que le Service de défense contre l'incendie et de secours est assuré par le Service de secours et d'incendie qui dépend de la Direction de police et des sports; ce Service comprend essentiellement le corps des sapeurs-pompiers et la police du feu. Selon l'art. 76 lettre a RSSI, la commune de Lausanne perçoit ou facture une taxe fixée par la Municipalité, d'un montant maximal de 1'000 fr., pour le raccordement d'installations automatiques à la centrale d'alarme et d'engagement du poste permanent. L'art. 78 RSSI prévoit en outre que les frais d'intervention doivent faire l'objet d'un tarif arrêté par la Municipalité et qui est annexé au règlement (al. 1); il comprendra, outre le remboursement des produits utilisés, une indemnité calculée pour les sapeurs-pompiers et le personnel administratif à l'heure, pour les BGE 122 I 305 S. 309 véhicules à l'heure ou au kilomètre, ainsi qu'une indemnité forfaitaire pour l'usure du matériel, les frais d'exploitation et les frais administratifs (al. 2).

E. 4

a) Seul est litigieux en l'espèce l'impôt annuel sur les bâtiments au titre de frais de défense contre l'incendie prévu à l'art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition. Les recourants et la

commune de Lausanne qualifient cette contribution d'impôt d'affectation. Dans une jurisprudence déjà ancienne, le Tribunal fédéral avait qualifié de charge de préférence la finance annuelle prévue à l'art. 14 de l'ancienne loi vaudoise du 28 novembre 1916 sur le service de défense contre l'incendie et perçue, à titre de contribution aux frais de défense contre le feu, auprès des propriétaires de bâtiments et de mobiliers assurés contre l'incendie (ATF 86 I 97 consid. 2 p. 99-100). Il s'agit dès lors de déterminer si la contribution litigieuse doit être qualifiée de la même manière. b) L'impôt est la contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de la réalisation du bien commun. Il est perçu sans condition, non pas comme contrepartie d'une prestation de l'Etat ou d'un avantage particulier, mais en fonction d'une certaine situation économique réalisée en la personne de l'assujetti. La charge de préférence est en revanche une participation aux frais d'installations déterminées réalisées par une corporation publique dans l'intérêt général, participation mise à la charge des personnes ou des groupes de personnes auxquels ces installations procurent des avantages économiques particuliers. Elle est calculée d'après la dépense à couvrir et mise à la charge de celui qui profite des installations réalisées, dans une proportion correspondant à l'importance des avantages économiques particuliers qu'il en retire. Il n'est pas nécessaire qu'il s'agisse d'installations techniques (telles notamment une station d'épuration ou une route); une telle contribution peut également servir à financer une institution ou un service. La charge de préférence se distingue de l'impôt d'affectation ou de dotation (Zwecksteuer) en ce sens que si celui-ci est également destiné à couvrir des dépenses déterminées, il est en revanche perçu auprès de tous les contribuables et non pas seulement auprès de ceux auxquels les dépenses à payer procurent des avantages (ATF 99 Ia 594 consid. 3a p. 598-599 et la jurisprudence citée; cf. également arrêt du 6 mars 1991 in ZBl 1991 p. 319 consid. 5c p. 324; arrêt du BGE 122 I 305 S. 310 18 octobre 1985 in ZBl 1986 p. 265 consid. 5b p. 269). Certains auteurs distinguent encore selon que l'impôt d'affectation est destiné à l'accomplissement de tâches d'intérêt général (par exemple le financement des hôpitaux ou des routes) ou qu'il est perçu en vue de couvrir certaines dépenses provoquées par des personnes déterminées ou qui profitent à celles-ci (Kostenanlastungssteuer), telles par exemple les taxes de séjour (cf. notamment ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 5ème éd., Zurich 1995, p. 9 et les références citées à la n. 17 p. 10). Le cercle des contribuables d'un impôt d'affectation destiné à couvrir certaines dépenses déterminées comprend les personnes à la charge desquelles la collectivité publique peut, pour des motifs objectifs et raisonnables, mettre en priorité les dépenses en cause plutôt que de les imposer à l'ensemble des contribuables; cet impôt est toutefois dû indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou de la dépense que celui-ci a provoquée. Le lien entre les dépenses en cause et les personnes assujetties est ainsi abstrait et plus lâche que dans le cas d'une charge de préférence; ces dépenses sont comprises dans un sens large, sans qu'il soit nécessaire qu'un tel impôt serve au financement immédiat d'une mesure déterminée (cf. ATF 122 I 61 consid. 3b p. 67 et les références citées; cf. également PETER BÖCKLI, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975, p. 52-53). c) Dans le cas particulier, la contribution litigieuse est destinée, en partie tout au moins, au financement du Service de secours et d'incendie de la commune de Lausanne. Ses recettes doivent être affectées à la seule défense contre l'incendie (cf. art. 76 lettre d RSSI), en particulier à l'entretien et au renouvellement des réseaux d'eau d'extinction (cf. art 31 al. 1 RSDIS). Le cercle des personnes assujetties ne s'étend pas à tous les contribuables de la commune de Lausanne

mais uniquement aux propriétaires de bâtiments assurés contre les risques d'incendie et censés retirer un avantage économique spécial de la défense contre l'incendie, avantage que la contribution doit compenser. Calculé non pas en fonction de la capacité économique globale du propriétaire assujetti mais à un taux fixe sur la base de la valeur assurée de son bâtiment, le montant de cette contribution doit être proportionné à l'avantage retiré par le contribuable (cf. art. 31 al. 1 RSDIS). Au vu de ces éléments, la contribution en cause présente des analogies indiscutables avec une charge de préférence (cf. ATF 86 I 97 consid. 2 p. 100). Toutefois, au regard de la doctrine récente, on peut BGE 122 I 305 S. 311 douter que l'avantage économique particulier dont sont censés bénéficier les propriétaires de bâtiments assujettis soit suffisamment concret pour que cette contribution puisse être qualifiée de charge de préférence (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., p. 8-10, en particulier les références citées à la n. 17 p. 10; BÖCKLI, op.cit., p. 53; KLAUS A. VALLENDER, Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Berne 1976, p. 30 ss, p. 37-38 concernant la taxe de séjour; ERNST HÖHN, Steuerrecht, 7ème éd., Berne 1993, n. 4 ss p. 57, n. 10 p. 59). Certes, ces propriétaires ont un intérêt à la mise sur pied et à l'entretien d'un service du feu; cet intérêt ne se concrétisera cependant que lors d'un éventuel incendie, ces propriétaires ne bénéficiant auparavant d'aucun avantage économique particulier par rapport au reste de la population (du moins pas plus que l'hôte d'une station touristique qui n'en utilise pas les installations mais doit quand même s'acquitter de la taxe de séjour, cf. ATF 101 Ia 437 consid. 3a p. 439-440). Il est dès lors plus exact de considérer la contribution litigieuse non pas comme une charge de préférence mais comme un impôt (spécial) d'affectation lié à certains coûts particuliers (Kostenanlastungssteuer). Cette contribution doit par conséquent satisfaire aux mêmes exigences constitutionnelles strictes qu'un impôt (pour la liste de ces exigences, cf. notamment JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 44 ss).

E. 5

Les recourants prétendent que l'impôt litigieux repose sur une base légale insuffisante. L'art. 20 al. 2 LSDIS ne fixerait en effet pas les principes à respecter pour sa perception et se bornerait à renvoyer au règlement d'application pour la fixation de son montant maximum. L'art. 31 RSDIS sortirait par ailleurs du cadre de cette délégation de compétence en fixant également les modalités de calcul de cet impôt. a) D'après la jurisprudence relative au principe de la légalité qui est garanti par l' art. 4 Cst. , la perception de contributions publiques - à l'exception des émoluments de chancellerie - doit être prévue, quant à son principe, dans une loi au sens formel; si cette dernière délègue à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution, la norme de délégation ne peut constituer un blanc-seing en faveur de cette autorité; elle doit indiquer, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et la base de calcul de cette contribution. Le Tribunal fédéral examine librement si la norme de délégation litigieuse satisfait à ces exigences. Ces dernières ont cependant été assouplies par la jurisprudence pour certaines contributions causales, notamment en ce qui concerne leur calcul, là où BGE 122 I 305 S. 312 leur montant est limité par des principes constitutionnels contrôlables, tels que ceux de la couverture des frais et de l'équivalence, et où ce n'est pas seulement la réserve de la loi qui remplit cette fonction protectrice. Tel peut être le cas en particulier des contributions causales dépendant des coûts (ATF 122 I 61 consid. 2a p. 63 et la jurisprudence citée). Le principe de la légalité ne doit toutefois pas être vidé de sa substance ni appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction irréductible avec la réalité juridique et les exigences de la pratique (ATF 121 I 273 consid. 3a p. 275; 120 Ia 171 consid. 5 p. 179 et la

jurisprudence citée). Lorsque le législateur cantonal délègue au législateur communal la compétence d'établir une contribution, la délégation n'a pas besoin d'être délimitée aussi strictement quant à son objet qu'une délégation en faveur de l'organe exécutif cantonal ou communal; un acte législatif communal offre en effet les mêmes garanties qu'un acte législatif cantonal ou fédéral et il n'y a donc aucune raison de ne pas le qualifier de loi au sens formel (cf. ATF 120 Ia 265 consid. 2a p. 266-267 et les références citées). Le législateur cantonal peut ainsi, dans une loi au sens formel, déléguer au législateur communal une compétence fiscale, à condition cependant que la constitution cantonale ne l'exclue pas ou n'exige pas une base légale formelle cantonale (ATF 102 Ia 7 consid. 3b p. 10; ATF 97 I 792 consid. 7 p. 804-805 et les références citées). b) Selon l'art. 82 al. 1 de la Constitution vaudoise du 1er mars 1885 (ci-après: Cst./VD), les communes dont les ressources sont insuffisantes peuvent être autorisées à percevoir des impôts, conformément aux règles générales établies par la loi. Ainsi que le relèvent les recourants, les bases de calcul et le montant maximum de l'impôt litigieux figurent à l'art. 31 RSDIS et non pas dans une loi au sens formel. Si cet impôt était une contribution perçue par le canton, sa base légale serait de ce fait manifestement insuffisante au regard de l' art. 4 Cst. Toutefois, les art. 20 LSDIS et 31 RSDIS s'adressent aux législateurs communaux et ne créent pas à eux seuls d'obligations pour les citoyens. Conformément à la jurisprudence précitée, il n'est dès lors pas nécessaire, en l'absence de prescriptions contraires de la Constitution vaudoise, que la contribution en cause soit définie dans tous ses éléments essentiels par la législation cantonale; il suffit que les conditions d'une délégation de compétence aux législateurs communaux soient remplies. A cet égard, une telle délégation est expressément autorisée par l' art. 82 al. 1 Cst./VD et figure par ailleurs aux art. 1 lettre l LIC et BGE 122 I 305 S. 313 20 al. 2 LSDIS qui autorisent les communes à percevoir l'impôt litigieux avec l'approbation du Conseil d'Etat. Certes, ces dispositions légales ne contiennent qu'une réglementation sommaire de la contribution en cause. L' art. 82 al. 1 Cst./VD ne fixe cependant pas dans quelle mesure les contributions communales doivent être définies dans la législation cantonale, de sorte que le contenu de ces dispositions légales peut être considéré comme satisfaisant aux exigences posées par la Constitution vaudoise. Au demeurant, les recourants n'invoquent aucune violation de l' art. 82 al. 1 Cst./VD . Au vu de ce qui précède, il faut constater que les art. 20 al. 2 LSDIS et 31 RSDIS satisfont aux exigences posées par l' art. 4 Cst. pour les normes cantonales de délégation aux législateurs communaux. c) L'art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition fixe le taux, le montant maximum et les modalités de calcul de l'impôt litigieux et renvoie au surplus à l'art. 20 LSDIS. Adopté par le législateur communal, il constitue dès lors une base légale suffisante (loi au sens formel) pour la perception de cet impôt, tous ses éléments essentiels y étant définis. Le grief soulevé doit dès lors être écarté.

E. 6

Les recourants invoquent la violation des principes de l'égalité de traitement et de la proportionnalité fondés sur l' art. 4 Cst. Les propriétaires de bâtiments seraient en effet seuls appelés à financer une part appréciable des frais du Service de secours et d'incendie alors que celui-ci remplirait une mission d'intérêt général. Les intéressés soutiennent également que les propriétaires de bâtiments seraient victimes d'une inégalité de traitement par rapport aux institutions et aux sociétés dont l'exonération a été prévue par la Municipalité; ces cas d'exonérations seraient en outre dépourvus de base légale. a) Un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de

faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 121 I 102 consid. 4a p. 104 et la jurisprudence citée). En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de BGE 122 I 305 S. 314 l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif car les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales doivent être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103; ATF 118 Ia 1 consid. 3a p. 3; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 et les références citées). On ne peut décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La justice est toutefois un concept relatif qui peut évoluer selon les conceptions politiques, sociales et économiques. Lors de l'aménagement du système fiscal, le législateur dispose, sous réserve des principes mentionnés ci-dessus, d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323-324). Le législateur peut ainsi notamment opter, selon le type de dépenses à financer, entre un impôt général, un impôt d'affectation ou une charge de préférence. Il ne saurait cependant mettre à la charge d'un groupe restreint de citoyens des dépenses concernant l'ensemble de la population si ce groupe n'en retire pas un avantage économique particulier ou s'il n'existe pas de motifs objectifs et raisonnables de les mettre à leur charge. b) Il n'est pas contesté que la lutte contre le feu concerne l'ensemble de la population et qu'aucune catégorie de citoyens ne peut s'estimer plus à l'abri de ce danger que d'autres (cf. Rapport-préavis no 118 précité, p. 5). A cet égard, la commune de Lausanne aurait pu, si elle l'avait jugé opportun, couvrir la totalité des dépenses de défense contre l'incendie au moyen des impôts généraux. Elle a cependant préféré en financer une partie appréciable (au moins la moitié selon ses estimations) par un impôt spécial mis à la charge des seuls propriétaires de bâtiments. Il faut dès lors examiner s'il existe des motifs objectifs et raisonnables pour mettre ces dépenses à la charge de ces propriétaires plutôt qu'à celle de l'ensemble des citoyens. A cet égard, la commune de Lausanne affirme uniquement que le principe de la généralité de l'imposition est inapplicable à un impôt d'affectation qui concerne les seuls propriétaires de bâtiments; elle considère ainsi implicitement que la conformité de son arrêté d'imposition à la législation cantonale la dispense d'un examen plus approfondi. Elle oublie toutefois que cette BGE 122 I 305 S. 315 conformité ne saurait suffire à assurer la constitutionnalité de son arrêté d'imposition au cas où cette législation cantonale elle-même ne résisterait pas au grief d'inconstitutionnalité. aa) Même si, comme on l'a déjà relevé, la lutte contre l'incendie est dans l'intérêt général puisque chacun doit être protégé dans sa personne, certaines catégories de citoyens ont, contrairement à ce que soutiennent les recourants, un intérêt accru à cette protection. Il s'agit de ceux qui sont propriétaires de biens et qui, en plus de la protection de leur personne, doivent bénéficier de celle des choses et des valeurs qu'ils possèdent. Par ailleurs, ces propriétaires étant obligatoirement assurés auprès de l'Etablissement d'assurance contre

l'incendie et les éléments naturels du canton de Vaud (cf. les art. 6 et 6a de la loi vaudoise du 17 novembre 1952 concernant l'assurance des bâtiments et du mobilier contre l'incendie et les éléments naturels), ils ont un intérêt particulier à l'existence d'un service du feu dans la mesure où en l'absence d'un tel service leurs primes d'assurance seraient vraisemblablement plus élevées. Au vu de ces considérations, il n'est dès lors pas interdit à la commune de Lausanne de financer une part des dépenses de son service du feu par un impôt d'affectation perçu auprès des propriétaires de biens. bb) L'assujettissement à l'impôt litigieux des seuls propriétaires de bâtiments est en revanche insoutenable et dénué de motifs objectifs et raisonnables. En effet, les propriétaires de biens mobiliers ont un intérêt égal à celui des propriétaires de bâtiments à la protection de leurs biens (cf. ATF 102 Ia 7 consid. 5 p. 14). Ceux-ci ne se résument d'ailleurs pas au mobilier de ménage usuel. Il suffit de penser en particulier aux installations industrielles ou techniques, aux stocks de marchandises ou aux divers objets de collection que peuvent détenir certains contribuables. En outre, d'éventuelles différences d'évaluation entre biens mobiliers et immobiliers ne sauraient justifier l'exonération des biens mobiliers. Ce ne serait que si le rendement de l'impôt dû par les propriétaires de biens mobiliers apparaissait comme négligeable au regard des difficultés de perception que des motifs d'économie administrative pourrait, le cas échéant, en justifier l'abandon (cf. DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992, 2ème vol., p. 145 ss, n. 102 ss p. 209 ss). Or, la commune de Lausanne ne prétend pas que tel serait le cas. Par ailleurs, le fait que les biens mobiliers soient également assurés à titre obligatoire auprès de l'Etablissement cantonal d'assurance permettrait sans nul doute de faciliter la détermination de la fortune mobilière BGE 122 I 305 S. 316 imposable auprès de chaque propriétaire assujetti. A cet égard, il faut cependant préciser que l'égalité de traitement entre les contribuables suppose que les bases de calcul de l'impôt perçu d'une part auprès des propriétaires de bâtiments et, d'autre part, auprès des propriétaires mobiliers soient comparables. Il est vrai que, sous l'empire de l'ancienne loi vaudoise du 28 novembre 1916 sur le service de défense contre l'incendie, un certain nombre de communes connaissaient une "finance incendie" perçue sur le mobilier; la nouvelle loi cantonale l'a cependant supprimée, le Conseil d'Etat ayant à cet égard précisé que cette contribution était inéquitable car seul le mobilier assuré était concerné (cf. Bulletin des séances du Grand Conseil du canton de Vaud, session ordinaire de novembre 1993, séance du 10 novembre 1993, p. 3079). La suppression de cette contribution a cependant créé une inégalité de traitement plus grande encore entre propriétaires mobiliers et propriétaires de bâtiments. Cette question n'ayant toutefois pas été soulevée dans le cadre du présent recours, il n'est pas nécessaire de décider ici si, dans le canton de Vaud, les valeurs d'assurance des bâtiments respectivement du mobilier sont comparables. Il appartiendra, le cas échéant, à la commune de Lausanne de déterminer quelles sont les valeurs à prendre en compte pour que lesdites bases de calcul soient comparables. Par ailleurs, il faut relever que la charge fiscale de chaque type de propriétaires assujettis dépend de la combinaison de la base de calcul et du taux choisis et que d'éventuelles distorsions des bases de calcul peuvent être pratiquement sans incidence sur l'égalité de traitement entre les contribuables lorsque le taux d'imposition est bas, mais qu'elles deviennent anticonstitutionnelles lorsque le taux est élevé, comme en l'espèce. Il est par ailleurs sans importance que la disparition de cette "finance incendie" ait pu être compensée, comme l'a soutenu le Conseil d'Etat (cf. Bulletin des séances du Grand Conseil du canton de Vaud, op.cit., p. 3079), par l'assujettissement des femmes à la taxe d'exemption du service des sapeurs-pompiers puisque la commune de Lausanne ne perçoit pas une telle taxe. Au demeurant, l'extension du cercle des assujettis à

la taxe d'exemption ne saurait justifier un traitement fiscal différent, au regard de l'impôt litigieux, des propriétaires de biens mobiliers et de bâtiments. Cet impôt et la taxe d'exemption du service de sapeurs-pompiers - qui est une contribution compensatoire (sur cette notion, cf. notamment HÖHN, op.cit., n. 11 p. 59) - sont en effet de nature différente et n'ont pas le même BGE 122 I 305 S. 317 cercle de contribuables (cf. art. 20 al. 2 et 21 al. 1 LSDIS); leur quotité n'est en outre pas calculée selon les mêmes critères, l'impôt litigieux prenant en compte la valeur du bâtiment et les dépenses à financer, et la taxe d'exemption se fondant sur les avantages que retire de l'exemption du service personnel celui qui y est en principe astreint (ATF 102 Ia 7 consid. 6 p. 15). Au surplus, le législateur cantonal ne s'y est pas trompé puisqu'il a autorisé les communes à cumuler les deux types de contributions. Au vu de tous ces éléments, le grief d'inégalité de traitement entre les propriétaires de bâtiments et les propriétaires mobiliers apparaît comme bien fondé. cc) Les recourants considèrent à tort que l'imposition des propriétaires de bâtiments entraîne une inégalité de traitement par rapport aux locataires qui ne sont pas assujettis. En effet, le service du feu protège les propriétaires de bâtiments non seulement dans leur personne mais également dans leurs biens. Ils ont donc un intérêt supérieur à celui des locataires à la protection de leurs bâtiments contre l'incendie. Les locataires pourraient être appelés à contribuer au financement du service du feu en raison de leur propriété mobilière mais non pas en tant que locataires. Au demeurant, les recourants ne contestent pas que l'impôt litigieux pourrait être, à terme, compris dans le montant des loyers (cf. art. 269a lettre b CO). Il faut cependant relever qu'un tel report de la charge fiscale dépend également de la situation du marché immobilier et qu'il serait de toute façon exclu dans le cas d'une personne qui habite le logement dont elle est propriétaire; le législateur doit dès lors aménager son système d'imposition de manière à ce qu'il soit conforme aux exigences posées par l' art. 4 Cst. , sans tenir compte d'une éventuelle possibilité de report de la charge fiscale. dd) Les recourants s'en prennent également aux cas d'exonérations prévus par la Municipalité de Lausanne. Il faut constater à cet égard que ceux-ci ne ressortent pas de l'arrêté d'imposition mais d'une liste déposée en cause par la commune de Lausanne qui affirme, à tort, qu'elle serait fondée sur l'art. 2 de l'arrêté d'imposition. En effet, la délégation de compétence en faveur de la Municipalité qui figure dans cette dernière disposition concerne l'exonération d'autres contributions communales (art. 5 LIC : impôt sur le revenu et sur la fortune, impôt sur le bénéfice net et sur le capital et impôt minimum; art. 22 LIC : impôt spécial dû par les étrangers; art. 23 LIC : droits de mutation; art. 29 LIC : impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux sociétés et fondations) et ne saurait servir BGE 122 I 305 S. 318 de base aux exonérations prévues par la Municipalité de Lausanne pour l'impôt litigieux. Ces dernières ne ressortent pas non plus de la loi cantonale ou du règlement cantonal. La Municipalité n'ayant émis aucune réserve à leur sujet au cours de la présente procédure, ces exonérations font dès lors partie de fait de la réglementation de la contribution litigieuse. Or, le principe de la légalité en matière de contributions publiques (cf. consid. 5a) exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (cf. YERSIN, op.cit., n. 46 p. 179; XAVIER OBERSON, Le principe de la légalité en droit des contributions publiques, RDAF 1996 p. 265 ss, p. 269). Par conséquent, les cas d'exonération de l'impôt litigieux que la commune de Lausanne souhaitait établir auraient dû, pour être conformes au principe de la légalité, faire l'objet soit d'un acte émanant du législatif communal, soit d'une délégation de celui-là en faveur de l'exécutif communal (sur les conditions d'une telle délégation, cf. consid. 5a); tel n'a cependant pas été le cas. Par ailleurs, la commune de Lausanne ne

justifie pas de manière satisfaisante les cas d'exonérations mentionnés dans la liste précitée. A cet égard, la comparaison effectuée avec l'impôt foncier communal n'est pas pertinente car celui-ci concerne certains éléments de fortune, soit la fortune brute immobilière, et frappe la capacité contributive représentée par cette fortune (cf. art. 19-20 LIC et art. 1er ch. IV de l'arrêté d'imposition) alors que l'impôt litigieux est un impôt d'affectation dont le cercle des contribuables - a contrario les cas d'exonérations - est défini par rapport à la destination du produit de l'impôt (cf. consid. 4b-4c). En outre, la capacité économique réduite ou défaillante de certaines personnes morales ne saurait en justifier l'exonération du moment que l'impôt litigieux est perçu indépendamment de la situation économique effective des propriétaires assujettis. Par ailleurs, le fait que l'activité exercée par un propriétaire de bâtiment soit d'intérêt public - dont, soit dit en passant, la notion adoptée par la commune de Lausanne est particulièrement extensive - ne constitue pas en soi un motif d'exonération dans la mesure où ce propriétaire bénéficie du service du feu dans la même mesure que les autres propriétaires de bâtiments qui ne sont pas exonérés. Il faut dès lors constater que les cas d'exonération prévus par la Municipalité de Lausanne ne répondent à aucun motif objectif au regard du but poursuivi par l'impôt litigieux. Cette réglementation crée dès lors également une inégalité de traitement entre les propriétaires de bâtiments. BGE 122 I 305 S. 319 c) aa) Le cercle des assujettis à un impôt d'affectation comprend les personnes auxquelles il se justifie, pour des motifs objectifs et raisonnables, de faire supporter le financement de certaines dépenses. L'affectation de cet impôt doit dès lors être clairement et précisément déterminée. Pour juger de cette affectation, il faut uniquement retenir celle que définit la loi cantonale, le cas échéant le règlement communal; une utilisation en fait différente du produit de cet impôt ne libère pas le contribuable mais l'habilite simplement à intervenir auprès de l'autorité de recours ou de surveillance pour qu'il soit mis fin à l'affectation illégale (ATF 102 Ia 143 consid. 2b p. 145; ATF 100 Ia 60 consid. 3a p. 72 et la jurisprudence citée). Il appartient par ailleurs à la collectivité publique qui entend affecter un impôt spécial au financement de certaines activités particulières d'établir le montant des dépenses provoquées par ces activités et la part qui doit être financée par cet impôt, la fixation de celui-ci dépendant en effet de tels éléments (cf. Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, thèse Berne 1991, p. 24). Aussi bien les recourants que la commune de Lausanne admettent à bon droit que seules les dépenses concernant la défense contre l'incendie doivent être couvertes par l'impôt litigieux; ils discutent cependant des postes à prendre en compte pour déterminer l'ampleur de ces dépenses. A cet égard, les recourants se fondent sur le Rapport-préavis no 118 précité et affirment que seuls 20% des interventions du Service de secours et d'incendie sont en relation avec le service du feu (cf. p. 3 dudit Rapport-préavis), le solde consistant en diverses interventions de secours. La commune de Lausanne soutient quant à elle, sur la base d'une note de son Service de secours et d'incendie, que le nombre des interventions en rapport avec la défense contre l'incendie représenterait entre 56% et 65% de l'ensemble des activités dudit Service. Par ailleurs, selon le budget communal pour l'année 1996, le produit de l'impôt litigieux, estimé à 8'900'000 fr., ne couvrirait qu'un peu plus de la moitié des charges prévues pour le Service de secours et d'incendie, soit 16'543'800 fr.; les interventions de secours seraient par ailleurs facturées, ce qui aurait engendré des revenus s'élevant à 946'721,45 fr. en 1995. bb) Selon les art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition et 76 lettre d RSSI, l'impôt litigieux est expressément destiné à couvrir les frais de défense contre l'incendie. Il constitue cependant uniquement l'une des formes de financement du Service de secours et d'incendie dont les activités sont multiples (cf. les art. 76 et 77 RSSI).

BGE 122 I 305 S. 320 Comme le montrent d'ailleurs les discussions entre les recourants et la commune de Lausanne, il n'est pas possible de déterminer exactement sur la base des comptes communaux et notamment du budget pour l'année 1996, quelles sont les dépenses qui doivent être financées par cet impôt. Or, il appartient à la commune de Lausanne de distinguer entre les activités du Service de secours et d'incendie relatives au service du feu et celles concernant ses autres tâches. A cet égard, elle n'est pas tenue par une notion restrictive du service du feu; elle doit néanmoins se fonder sur des critères objectifs pour en fixer le contenu, en particulier par rapport à son activité concernant la lutte contre des pollutions diverses. Les dépenses afférentes aux diverses activités du Service de secours et d'incendie doivent également être comptabilisées séparément ou, dans la mesure où elles sont communes à certaines activités, ventilées sous les différents postes comptables concernés selon des critères objectifs tenant compte des coûts réels des diverses prestations fournies. En outre, les dépenses relatives à des prestations sans relation avec la défense contre l'incendie et effectuées par le Service de secours et d'incendie en partie ou en totalité à titre gratuit ne sauraient être mises à la charge des personnes appelées à financer le service du feu. A cet égard, on ne peut pas déduire actuellement du seul fait que la commune de Lausanne facture certaines des prestations du Service de secours et d'incendie à des tiers (art. 77-78 RSSI) que ces prestations ne sont pas en partie financées également par l'impôt litigieux car il n'est nullement établi qu'elles soient facturées au prix coûtant. En effet, même si l'art. 78 RSSI pose des principes corrects, il n'indique cependant pas que le Tarif communal des taxes et des émoluments du 30 novembre 1995 arrêté par la Municipalité de Lausanne (qui, au moment de son dépôt auprès du Tribunal fédéral, n'avait pas encore été approuvé par le Conseil d'Etat) couvre le coût réel de ces prestations. Par ailleurs, les recettes prévues à l'art. 76 lettres a, b et e RSSI sont également liées au service du feu et doivent dès lors être comptabilisées au crédit de cette activité. Enfin, dans la mesure où la défense contre l'incendie profite à toute la population, la commune de Lausanne ne saurait mettre la totalité de son coût à la charge des propriétaires de biens assujettis à l'impôt spécial; une part qu'il lui appartient d'apprécier devrait être supportée par l'ensemble de la collectivité. En l'absence d'une détermination précise des activités et des dépenses devant être financées par l'impôt litigieux, l'art. 1er ch. XVII de l'arrêt d'imposition ne répond pas non plus aux exigences constitutionnelles précitées concernant l'affectation d'un impôt spécial. BGE 122 I 305 S. 321 d) Les recourants ne contestent pas l'assiette de l'impôt litigieux mais s'en prennent à son taux (0,5‰) qu'ils jugent disproportionné (cf. à titre de comparaison le taux de l'impôt foncier que la jurisprudence retient comme admissible: arrêt du 7 décembre 1993 in ZBl 96/1995 p. 37 consid. 3b p. 40). Ce grief n'a cependant pas de portée propre et se confond avec celui de violation du principe de l'égalité de traitement. En effet, le taux de l'impôt dépend à la fois du nombre des contribuables, de son assiette et de la part des dépenses à financer. Dans la mesure où un impôt d'affectation est mis à la charge d'un groupe trop restreint de contribuables, son taux s'en trouve influencé. Il pourrait également l'être - éventuellement à la hausse - par une meilleure définition des dépenses à financer. L'argument de la commune de Lausanne selon lequel l'impôt litigieux ne couvrirait qu'à peine plus de la moitié des charges du Service de secours et d'incendie n'est toutefois pas pertinent en l'absence d'une affectation claire du produit de cet impôt aux tâches de défense contre l'incendie qui ne sont qu'une partie des activités dudit Service. Par ailleurs, l'argument des recourants selon lequel le taux prévu à l'art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition (0,5‰) serait excessif car il est supérieur à celui des primes de l'assurance obligatoire contre l'incendie (0,4‰) n'est pas non plus pertinent. En effet, ainsi que le

relève la commune de Lausanne, une défense contre l'incendie bien organisée et efficace - le cas échéant relativement onéreuse - peut contribuer à réduire le nombre des sinistres et à diminuer les dommages qu'ils provoquent, de sorte que les primes de l'assurance contre l'incendie s'en trouvent abaissées. La relation entre le taux de l'impôt litigieux et les primes de l'assurance contre l'incendie n'est dès lors pas significative. e) Au vu de ce qui précède, il apparaît que la réglementation de l'impôt annuel sur les bâtiments telle qu'elle ressort de l'art. 1er ch. XVII de l'arrêté d'imposition, ainsi que, de fait, de la liste des cas d'exonérations établie par la Municipalité de Lausanne, est contraire au principe de l'égalité de traitement en raison du cercle de ses contribuables restreint aux seuls propriétaires de bâtiments, du fait en outre que certains propriétaires de bâtiments sont exonérés sans motif objectif, et, enfin, du fait de l'absence de détermination précise des activités et des dépenses que cet impôt doit financer.

E. 7

Les recourants affirment que l'impôt litigieux a un effet confiscatoire et viole la garantie de la propriété (art. 22ter Cst.). a) Un impôt provoquant une atteinte spécialement grave à la fortune du contribuable, épuisant largement la substance de l'objet BGE 122 I 305 S. 322 imposable ou empêchant sa reconstitution déploie un effet confiscatoire prohibé par l' art. 22ter Cst. Pour juger de l'existence d'un tel effet, il faut examiner la charge que représente l'impôt sur une assez longue période. De plus, un enchaînement de circonstances extraordinaires ne suffit pas pour admettre une violation de l' art. 22ter Cst. (Archives 59 p. 739 consid. 4a p. 742 et la jurisprudence citée). b) A l'appui de leur grief, les recourants produisent des décomptes concernant deux immeubles sis sur la commune de Lausanne et indiquant que leur charge fiscale (comprenant l'impôt foncier communal et l'impôt litigieux) a passé, entre 1991 et 1996, de 12'528 fr. à 45'736 fr. pour le premier et de 5'914 fr. à 25'693 fr. pour le second. Il faut cependant relever que cette augmentation, due notamment à la révision générale des estimations fiscales des immeubles intervenue en 1993 (la précédente ayant eu lieu en 1970), n'est pas de nature à établir le caractère confiscatoire de l'impôt en cause. Par ailleurs, les recourants n'établissent pas en quoi la substance de ces immeubles, dont l'estimation fiscale se monte à 28'824'000 fr., respectivement à 11'500'000 fr., serait entamée. Ils n'indiquent pas non plus quel est le rendement de ces biens et dans quelle mesure il serait épuisé par l'impôt litigieux. Faute d'une motivation satisfaisant aux exigences de l' art. 90 al. 1 lettre b OJ , le grief soulevé doit dès lors être considéré comme irrecevable.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.