

# **BGer 9C\_501/2023 vom 21. Oktober 2024**

Bundesgericht, 2024-10-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_501\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_501_2023)

FR: TF 9C\_501/2023 du 21 octobre 2024

IT: TF 9C\_501/2023 del 21 ottobre 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance ( art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF ) dans une matière qui ne tombe pas sous le coup de l' art. 83 LTF . Déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et en la forme prévue ( art. 42 LTF ), par la société destinataire de l'arrêt attaqué qui a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celui-ci ( art. 89 al. 1 LTF ), il convient d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2; 141 I 36 consid. 1.3).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

### **E. 3**

Le litige porte sur la taxe de promotion touristique que la Commune d'Anniviers a prélevé auprès de la recourante pour les périodes fiscales 2009-2014, et en particulier les conditions d'assujettissement au règlement anniviard du 24 août 2009 sur la taxe de promotion touristique (ci-après: aRTPT/Ann., en vigueur du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2018, applicable en l'espèce; cf. p. ex. arrêt 2C\_284/2021 du 11 avril 2022 consid. 4, non publié in ATF 148 II 299 ).

### **E. 4.1**

Dans un premier grief, la recourante se plaint d'une violation "extrêmement massive du principe de célérité" ( art. 29 al. 1 Cst. ), dès lors qu'elle aurait attendu de 2009 à 2016, puis de 2018 à 2021 pour recevoir les décisions de taxation des années 2009 à 2014. Elle reproche à la juridiction cantonale d'avoir considéré qu'il ne ressortait pas du dossier qu'elle aurait entrepris la moindre démarche ou se serait manifestée de quelque manière que ce soit afin de garantir un traitement diligent de sa cause ou de se tenir informée de l'avancement de celle-ci. La recourante soutient qu'il lui paraît difficilement concevable qu'on puisse lui imposer une telle initiative, alors même qu'elle contestait son assujettissement à la taxe.

#### **E. 4.2**

Aux termes de l' art. 29 al. 1 Cst. , toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Cette disposition consacre le principe de célérité ou, en d'autres termes, prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable ( ATF 144 I 318 consid. 7.1). Le caractère raisonnable du délai s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, compte tenu notamment de la complexité de l'affaire, du comportement du requérant et de celui des autorités compétentes, ainsi que de l'enjeu du litige pour l'intéressé ( ATF 144 II 486 consid. 3.2 et les références).

À ce titre, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le comportement du justiciable s'apprécie toutefois avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil, où les parties doivent faire preuve d'une diligence normale pour activer la procédure ( ATF 130 I 312 consid. 5.2 et les références; arrêt 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 7.1, non publié in ATF 140 I 271 ). Dès que l'autorité a statué, le justiciable perd en principe tout intérêt juridique à faire constater un éventuel retard à statuer (arrêt 2C\_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 5.1.1).

#### **E. 4.3**

En l'espèce, comme l'a relevé l'autorité précédente, la procédure peut effectivement apparaître "bien longue". Les différentes autorités précédentes ont rendu successivement des décisions les 11 août 2014, 26 octobre 2016 (807 jours), 21 juin 2017 (238 jours), 4 juin 2018 (348 jours), 1

er juin 2021 (1093 jours), 18 mai 2022 (351 jours) et 21 juin 2023 (399 jours). Bien que les délais entre certaines décisions aient été relativement longs, en particulier les délais de 807 et 1093 jours pour que la Commune d'Anniviers statue sur les réclamations, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant le déroulement précis de la procédure administrative et déterminer si ces délais doivent être qualifiés de déraisonnables. En effet, les premiers juges ont à juste titre souligné que la recourante n'avait entrepris aucune démarche auprès de l'autorité communale pour accélérer le traitement de sa cause. Or, à l'inverse de ce que la recourante avance, les exigences déduites par la jurisprudence du principe de la bonne foi en procédure (cf. art. 5 al. 3 Cst. ) s'appliquent également aux contribuables (arrêt 9C\_687/2022 du 22 juin 2023 consid. 7.2 et la référence). Dès lors, celui qui choisit sciemment de ne pas interpellier l'autorité concernée sur l'avancement de la procédure, voire de ne pas invoquer

une violation du principe de célérité auprès d'une autorité en mesure d'y remédier, se voit en principe déchu du droit de se prévaloir de cette violation devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 148 V 2 consid. 4.2; 138 I 97 consid. 4.1.5 et les références). Dans cette mesure, la recourante ne saurait s'être satisfaite de l'absence de décisions, et avoir laissé la procédure suivre son cours sans réagir pendant des années, pour ensuite seulement, alors que les autorités administratives avaient déjà statué, se plaindre de la durée de la procédure. Partant, le grief fondé sur une violation de l' art. 29 al. 1 Cst. doit être rejeté.

## **E. 5**

La recourante se plaint ensuite d'une violation de son droit d'être entendue ( art. 29 al. 2 Cst. ), sous les aspects de son droit à obtenir une décision motivée (consid. 5.1) et du droit à la preuve (consid. 5.2).

### **E. 5.1.1**

S'agissant de la violation de son droit à une décision motivée, la recourante reproche à l'autorité précédente de ne pas avoir pris en considération son argumentation selon laquelle la taxe la privait de toute marge commerciale raisonnable. Elle fait valoir également que l'autorité précédente n'a pas répondu à son argumentation concernant le fait que la Commune d'Anniviers n'avait pas apporté la preuve de l'affectation de la taxe, produisant des documents "caviardés en grande partie" et rendant pour ce motif l'affectation de l'impôt totalement obscure.

### **E. 5.1.2**

L'obligation de motiver, telle qu'elle découle du droit d'être entendu ( art. 29 al. 2 Cst. ), est respectée lorsque le juge mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause ( ATF 150 III 1 consid. 4.5 et les références). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer ni de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige ( ATF 146 II 335 consid. 5.1 et les références).

### **E. 5.1.3**

En l'espèce, la juridiction cantonale a exposé les faits essentiels, son raisonnement juridique ainsi que les raisons pour lesquelles elle s'est estimée suffisamment renseignée pour rendre son arrêt sans instruction complémentaire. À l'inverse de ce que soutient la recourante, elle s'est en outre prononcée sur l'ensemble de ses griefs. Elle a considéré que le montant de base de 600 fr. ne pouvait pas être qualifié d'exorbitant, au regard des montants acceptés dans des affaires comparables par la jurisprudence, et qu'il était évident qu'une augmentation de la fréquentation de la station-service, qu'elle soit directement ou indirectement liée au tourisme, avait un effet favorable sur le chiffre d'affaires. Par ailleurs, comme le rappelle la Commune d'Anniviers dans sa réponse, l'autorité précédente a constaté que le produit de la taxe avait été versé à Anniviers Tourisme chaque année depuis 2011, pour financer notamment les charges d'accueil, les offices du tourisme, les animations, la publicité, la promotion ainsi que les charges liées au "Pass Anniviers Liberté". Quant au caviardage partiel des comptes de pertes et profits de cette plateforme touristique, l'autorité précédente a considéré que cela ne remettait nullement en cause la réalité de l'affectation du produit de la taxe. Dès lors, la motivation de l'arrêt permet à la recourante de comprendre le rejet de ses griefs et d'exercer son droit de recours à bon

escent. Qu'elle n'ait pas trouvé dans les motifs une satisfaction conforme à ses attentes ne saurait constituer une atteinte à son droit d'être entendue. Mal fondé, le grief de violation de l'obligation de motiver est rejeté.

#### **E. 5.2.1**

S'agissant du droit à la preuve, la recourante reproche à l'autorité précédente d'avoir arbitrairement refusé sa demande tendant à la production, par la Commune d'Anniviers, de tous les éléments ayant abouti "en général" à la détermination de la taxe litigieuse, notamment les procès-verbaux du "Conseil communal" et les éventuelles études qui ont permis de définir le taux d'imposition, le facteur de marge ainsi que le cercle des assujettis. En outre, elle fait valoir que le Conseil d'État et l'autorité précédente se sont fondés sur deux études qui n'ont pas été versées au dossier (RÜTTER + PARTNER - CONCERT RESEARCH, Le tourisme en Valais, Étude sur la valeur ajoutée, juin 2001; OBSERVATOIRE VALAISAN DU TOURISME, Valeur ajoutée du tourisme - analyse de la demande et offres touristiques 2014, 2016), de sorte qu'elle n'avait pas été en mesure de se déterminer à leur propos.

#### **E. 5.2.2**

Tel qu'il est garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, 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 145 I 167 consid. 4.1 et les références). Ce droit s'étend en principe à toutes les pièces qui sont à la base de la décision rendue, indépendamment de leur utilité concrète ( ATF 144 II 427 consid. 3.1.1). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former 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 et les références).

#### **E. 5.2.3.1**

En l'occurrence, la recourante a eu plein accès au dossier tel qu'il a été constitué par l'autorité précédente. Dès lors, le dossier soumis au Tribunal fédéral ( art. 102 al. 2 LTF ) ne contient aucune pièce supplémentaire à celles qui lui avaient déjà été transmises. En particulier, à l'inverse de ce que semble croire la recourante, l'autorité précédente n'a pas versé au dossier cantonal les deux études citées par le Conseil d'État. Comme il résulte clairement des motifs de l'arrêt attaqué, les premiers juges se sont bornés à indiquer l'adresse des sites web où consulter celles-ci, en niant une violation du droit d'être entendu de la recourante de la part du Conseil d'État. D'ailleurs, la recourante en a pris connaissance, puisqu'elle en cite de larges extraits dans son recours. Il n'y a dès lors pas lieu de donner suite à sa requête de consultation du dossier cantonal, qui était motivée par l'apport éventuel de nouvelles pièces et est sans objet ( art. 56 al. 1 LTF ).

#### **E. 5.2.3.2**

Ensuite, en qui concerne les deux études, l'autorité précédente pouvait, quoi qu'en dise la recourante, renoncer à les verser au dossier. En premier lieu, s'agissant d'un litige portant sur une taxe d'encouragement au tourisme, ces deux études étaient largement connues des

milieux intéressés et avaient été diffusées par les autorités cantonales. Ainsi, les discussions législatives sur la politique cantonale du tourisme reposent de manière notoire sur la base des données de ces études (voir p. ex. Message du Conseil d'État du canton du Valais du 18 avril 2007 accompagnant le projet de loi sur le tourisme, ch. 1.3.3.2 pour la première étude; Conférence de presse du Service de l'économie, du tourisme et de l'innovation du 23 mai 2016, avec publication sur le site internet du canton «vs.ch» de la deuxième étude).

En deuxième lieu, ces deux études ont été publiées sous la forme de brochures et versées au réseau de bibliothèques du canton du Valais; elles sont donc largement accessibles à tous, sans aucune difficulté. Dès lors, si la recourante, représentée par un avocat, considérait qu'elle était dans l'incapacité de consulter ces études par elle-même, il lui revenait d'expliquer à l'autorité précédente, de manière au moins succincte, les raisons pour lesquelles elle ne pouvait y accéder malgré toute sa diligence. Dans son recours cantonal, elle n'a toutefois pas requis leur remise, puis s'est limitée à en demander la production sans autre explication ultérieurement (écriture du 10 novembre 2022, p. 5 ch. 4). La recourante n'a ainsi jamais prétendu de manière claire que ces études lui étaient inaccessibles ou que leur consultation dépassait ce qu'on pouvait raisonnablement attendre d'un justiciable diligent. Enfin et en dernier lieu, le Conseil d'État et le Tribunal cantonal ont reproduit des extraits de ces études et ceux-ci sont suffisants pour en comprendre le sens, et les contester utilement (au sens de l' art. 29 al. 2 Cst. ). Dans cette mesure, pour l'ensemble de ces motifs, l'instance précédente pouvait rejeter la requête tendant à production de ces études au dossier et se limiter à constater qu'elles étaient largement accessibles, par exemple sur internet.

#### **E. 5.2.4**

Pour le surplus, en tant que la recourante se plaint de l'absence de la production au dossier des documents ayant servi à l'élaboration du règlement communal, elle méconnaît le fait que le droit d'être entendu se rapporte surtout à la constatation des faits de nature à influencer sur la décision à rendre ( ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 3.1.1; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3e éd. 2024, p. 211 n° 20). Or, par son grief, elle demande la production de documents qui portent exclusivement sur l'interprétation du règlement communal. Savoir si le texte d'un règlement communal est ambigu, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles et s'il conviendrait de rechercher quelle est sa véritable portée en la dégageant de tous les éléments à considérer, à commencer par ses travaux préparatoires, est une question de droit (cf. MEYER/CRETTON, Question de fait - question de droit, Revue de l'avocat 2016 p. 173 ch. 4). Étant donné qu'elle s'estimait suffisamment renseignée sur la base du texte (clair) du règlement communal et que les documents requis n'étaient pas décisifs pour leur interprétation (consid. 8.2), la juridiction cantonale pouvait rejeter la requête de la recourante.

#### **E. 5.3**

Sur le vu des éléments qui précèdent, les premiers juges n'ont pas violé le droit d'être entendu de la recourante.

#### **E. 6.1**

De manière générale, l'impôt se définit comme 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 de manière inconditionnelle ("voraussetzungslos"), c'est-à-dire uniquement en fonction d'une certaine

situation économique réalisée en la personne de l'assujetti, sans considération d'une prestation de l'État ou d'un avantage particulier consenti en sa faveur ( ATF 147 I 16 consid. 3.2.2 et les références).

Selon qu'il sert à alimenter les caisses générales de l'État ou qu'il est plus spécifiquement destiné à couvrir des dépenses déterminées, l'impôt peut être subdivisé entre impôts généraux et impôts d'affectation ("Zwecksteuern"). Une distinction supplémentaire est également opérée, depuis plusieurs années, entre les impôts d'affectation destinés à financer l'accomplissement de tâches d'intérêt général (routes, écoles, hôpitaux, etc.), et les impôts d'affectation 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 ("Kostenanlastungssteuern"). Cette dernière distinction revêt une importance particulière pour délimiter le cercle des contribuables pouvant être appelés, dans les limites du principe de l'égalité, à participer au devoir fiscal, en ce sens qu'il doit exister des motifs objectifs et raisonnables à ne mettre un impôt (d'affectation) qu'à la charge de certaines catégories de contribuables, plutôt qu'à l'ensemble de ceux-ci ( ATF 147 I 16 consid. 3.2.2; arrêt 2C\_712/2015 du 22 février 2016 consid. 3.3.1 et les références).

## **E. 6.2**

La taxe d'encouragement au tourisme (ou taxe de promotion touristique) est conçue comme un impôt d'affectation visant à couvrir les coûts de la promotion touristique, et plus particulièrement comme un impôt d'attribution des coûts. Le cercle des contribuables comprend les personnes à la charge desquelles, pour des motifs objectifs et raisonnables, la collectivité publique peut mettre en priorité les dépenses en cause plutôt que de les imposer à l'ensemble des contribuables; cet impôt est dû indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou de la dépense que celui-ci a provoquée (arrêts 2C\_712/2015 du 22 février 2016 consid. 3.2.2 et 3.2.3; 2C\_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.3.2 et les références). En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le contribuable retire un avantage individuel particulier pour justifier l'imposition. Le fait de délimiter les contribuables pouvant être appelés à participer au devoir fiscal, par des motifs objectifs et raisonnables, concrétise le principe de l'égalité ( ATF 124 I 289 consid. 3b; arrêt 2C\_150/2015 précité consid. 3.3.2 et les références).

## **E. 6.3**

Le canton du Valais s'est doté d'une loi sur le tourisme du 9 février 1996 (rs/VS 935.1; ci-après : L<sub>Tour</sub>/VS), qui prévoit que les communes ont le droit de percevoir, en lieu et place de la taxe d'hébergement, une taxe de promotion touristique (art. 27 al. 1 L<sub>Tour</sub>/VS). Cette taxe doit être perçue sur la base d'un règlement soumis à l'approbation de l'autorité communale délibérante et à l'homologation du Conseil d'État (art. 27 al. 2 L<sub>Tour</sub>/VS). Elle doit respecter les principes de modicité des taxes et de couverture des coûts (art. 27 al. 3 L<sub>Tour</sub>/VS). 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 (art. 28 L<sub>Tour</sub>/VS). 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 (art. 29 al. 1 L<sub>Tour</sub>/VS). Les assujettis domiciliés hors de la commune sont appelés à contribution selon les articles 185 et 188 de la loi fiscale cantonale du 10 mars 1976 (rs/VS 642.1; art. 29 al. 2 L<sub>Tour</sub>/VS). Le produit de

la taxe de promotion touristique est utilisée dans l'intérêt des assujettis (art. 30 al. 1 LTour/VS).

#### **E. 6.4**

La Commune d'Anniviers, née de la fusion des communes de Ayer, Chandolin, Grimentz, Saint-Jean, Saint-Luc et Vissoie le 1er janvier 2009, a fait usage de la possibilité prévue à l'art. 27 al. 1 LTour/VS et a arrêté le aRTPT/Ann. Homologué par le Conseil d'État le 14 octobre 2009, ce règlement est entré en vigueur rétroactivement au 1er janvier 2009 (art. 16 aRTPT/Ann.). Il pose le principe que la commune prélève chaque année une taxe de promotion touristique auprès des bénéficiaires du tourisme local (art. 1, 1re phrase, aRTPT/Ann.). Cette taxe annuelle est constituée d'une taxe de base et d'un montant de base (art. 5 al. 1 aRTPT/Ann.). La taxe de base est calculée en fonction du lien de l'assujetti avec le tourisme (art. 5 al. 2 aRTPT/Ann.). Le montant complémentaire, qui prend en considération la puissance économique de l'assujetti, s'élève à 2,5 o/oo du chiffre d'affaires annuel ou des honoraires (hors TVA). Il est multiplié par un facteur tenant compte de la marge bénéficiaire habituelle de la branche (facteur de marge) (art. 5 al. 4 aRTPT/Ann.). 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 (art. 2 al. 1 aRTPT/Ann.).

#### **E. 7.1**

L'autorité précédente a retenu que la station-service de la recourante était soumise à la taxe de promotion touristique de la Commune d'Anniviers. Il résultait notamment de l'Étude sur la valeur ajoutée de 2001 que la voiture privée était de loin le moyen de transport le plus important pour les hôtes; il en résultait des chiffres d'affaires directs avec les hôtes, en particulier pour les garages et pour les stations-service; des chiffres d'affaires touristiques indirects étaient réalisés avec les hôtels, les restaurants, les autocaristes, etc.; sur la base de l'enquête auprès des entreprises, la part touristique directe pour les garages et les stations-service avait été estimée à 6,4 %, la part indirecte à 9,8 % pour l'ensemble du canton; les parts réalisés par le Haut-Valais étaient nettement supérieures avec des valeurs respectivement de 7,9 % et 14 %; en outre, les parts touristiques pour toutes les activités économiques pour l'ensemble du canton étaient clairement plus élevées dans les zones touristiques de montagne que dans les zones de plaine; en ce qui concerne les garages et stations-service, elles représentaient 36 % du chiffre d'affaires en zone de montagne. Les premiers juges ont ajouté que les conclusions de cette étude paraissaient, du reste, difficilement critiquables, tant il était manifeste qu'une offre touristique attirait les voyageurs et, partant, favorisait les secteurs en lien avec le transport de personnes, qu'il fut public ou privé. Par conséquent, l'autorité précédente a retenu que les stations-service profitaient de la venue de touristes et d'excursionnistes motorisés en Valais.

Les allégations de la recourante selon lesquelles la majorité de son chiffre d'affaires dépendait de la consommation indigène et que les paiements au comptant en euros étaient marginaux n'y changeaient rien. Outre le fait qu'elle reconnaissait qu'une part, même minime, de son chiffre d'affaires provenait de touristes s'acquittant de leurs achats en euros, il paraissait tout à fait probable qu'une partie au moins de cette consommation indigène fut également indirectement liée au tourisme (achat de carburant par les hôtels, les restaurants,

les autocaristes, les taxis ou avec d'autres prestataires de services). Quoi qu'il en soit, faisant sienne l'argumentation du Conseil d'État, l'autorité précédente a considéré qu'il n'était pas nécessaire que la recourante retirât effectivement un avantage ou profitât d'éventuelles installations touristiques de la commune, dans le contexte d'un impôt d'attribution des coûts. Il était donc parfaitement soutenable de considérer que, de manière générale, une station d'essence bénéficiait, au moins indirectement, des avantages liés au tourisme.

### **E. 7.2**

Invoquant une violation de l' art. 127 al. 1 et 2 Cst. , en lien avec les art. 28 et 29 L<sup>Tour</sup>/VS et une constatation arbitraire des faits, la recourante soutient que son assujettissement à une taxe de promotion touristique est illégitime, violerait le principe de la proportionnalité, en lien avec celui de la capacité contributive, et ne tiendrait pas compte des spécificités de son activité déjà très fortement taxée et des coûts d'exploitation qui la distingueraient d'autres services (tels que les boulangeries, commerces d'alimentation, magasins de sport, etc.).

Elle fait valoir que la cour cantonale aurait cherché à démontrer que la taxe était "incritiquable" en omettant d'établir que son activité avait un lien avec le tourisme. Les premiers juges se seraient ainsi fondés sur une supposition pour retenir qu'elle profitait du tourisme. En particulier, il ressortirait de sa comptabilité que les paiements en monnaie étrangère étaient marginaux durant les périodes en cause, alors que les paiements effectués au moyen de la carte de crédit "B. \_\_\_\_\_" - en possession de la clientèle locale - représentaient la moitié des transactions. Rien ne justifierait qu'elle s'acquittât d'une taxe de base identique à celles d'autres acteurs économiques exerçant des activités absolument incomparables sur le plan de la valeur ajoutée ou de la marge commerciale. Enfin, elle affirme que le chiffre d'affaires ne saurait être une donnée représentative pour le calcul de la taxe complémentaire étant donné son domaine d'activité fortement taxé. Le facteur de marge ne tiendrait également absolument pas compte des particularités de son activité. Enfin, cette taxe créerait un biais concurrentiel avec les stations de service de plaine.

### **E. 7.3**

Dans sa réponse, la Commune d'Anniviers relève que la jurisprudence reconnaît au législateur la possibilité de se fonder sur le but statutaire d'une société anonyme pour décider si elle est une bénéficiaire potentielle d'un avantage individuel et pratique issu du tourisme, et donc soumise à la taxe de promotion touristique. En outre, il ne lui était pas nécessaire de démontrer que la recourante bénéficiait d'un avantage individuel spécifique lié à la dépense publique, puisqu'il n'était pas requis d'individualiser un tel avantage pour justifier l'assujettissement à la taxe. Dans la mesure où la recourante exploitait une station-service, elle bénéficiait logiquement - au minimum indirectement et potentiellement - des avantages liés aux touristes de passage, même si elle n'appartenait pas à la catégorie des acteurs qui bénéficient d'un lien privilégié avec le tourisme (p. ex. les remontées mécaniques). À l'inverse de ce que soutenait la recourante, la capacité économique des assujettis n'était pas un critère déterminant et le principe d'équivalence ne s'appliquait pas à un impôt d'affectation perçu sans contrepartie. Enfin, la Commune souligne qu'en raison de la multiplicité des situations individuelles, la réglementation devait nécessairement adopter un certain schématisme.

### **E. 8.1**

Aux termes de l' art. 127 al. 2 Cst. , dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent,

en particulier, être respectés. 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. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ( ATF 144 II 313 consid. 6.1; 142 II 197 consid. 6.1 et les références). Un certain schématisme est admissible (cf. ATF 141 II 338 consid. 4.5), à condition qu'il n'aboutisse pas à créer des solutions systématiquement inégalitaires (arrêt 2C\_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.1 et la référence).

On ne peut pas 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 réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques ( ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références). C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal ( art. 127 al. 1 Cst. ) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (sur ces questions, voir ATF 147 I 16 consid. 4.2.4 et les référence).

### **E. 8.2.1**

En l'espèce, l'art. 2 al. 1 aRTPT/Ann., en lien avec l'art. 29 LTour/VS, est une base légale (formelle) suffisante pour fonder l'assujettissement des entreprises qui, indirectement ou directement, tirent profit du tourisme dans la Commune d'Anniviers. De plus, le Tribunal fédéral a constaté qu'une disposition de teneur en tout point identique à celle de l'art. 2 al. 1 aRTPT/Ann. ne créait pas en elle-même une situation d'inégalité de traitement, dès lors que des motifs objectifs et précis délimitaient quels étaient les contribuables susceptibles d'être appelés à participer au devoir fiscal (arrêt 2C\_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.4, concernant la taxe de promotion touristique de l'ancienne Commune de Randogne). La recourante n'avance par ailleurs aucun argument sérieux et objectif qui justifierait, au nom de la sécurité du droit, d'examiner à nouveau cette question. Dès lors, en présence d'une disposition législative claire, qui ne souffre d'aucune ambiguïté dans les concepts juridiques employés (à ce sujet, cf. ATF 150 III 137 consid. 3.4.2; 148 II 511 consid. 4.1 et les références), l'autorité précédente pouvait sans arbitraire se dispenser de consulter les travaux préparatoires (consid. 5.2.4 supra).

### **E. 8.2.2**

Ensuite, l'art. 5 al. 2 et al. 5 aRTPT/Ann. contient une liste exemplative des entreprises assujetties - dont les stations d'essence - avec trois catégories selon leur but statutaire afin de guider l'autorité exécutive dans son application (s'agissant de l'intérêt d'une telle liste exemplative, voir ATF 122 I 61 consid. 2c). Le Tribunal fédéral a jugé, comme le rappelle la commune intimée, qu'utiliser le but statutaire d'une entreprise pour déterminer si celle-ci tombe dans la catégorie des contribuables, c'est-à-dire si elle peut potentiellement bénéficier d'un avantage individuel et pratique issu du tourisme, direct ou indirect, ne constitue pas une violation du principe de l'égalité de traitement (arrêt 2C\_150/2015 précité consid. 3.4). Dès lors, contrairement à ce que soutient la recourante, il est pleinement soutenable de

retenir - en dépit du schématisme - qu'une station-service bénéficie des retombées directes et indirectes du tourisme de par son intégration à l'économie locale. Au demeurant, la station-service de la recourante se trouve insérée dans un réseau d'intérêts convergents, liés à l'attractivité touristique de la commune. L'industrie touristique ne se limite en outre pas aux visiteurs de passage s'acquittant de leur carburant en "monnaie étrangère", comme semble le croire la recourante. Elle englobe également un vaste réseau de travailleurs, de prestataires de services, de résidents en Suisse pratiquant le tourisme interne et de résidents temporaires qui, durant la saison touristique, demeurent sur place pour assurer le bon fonctionnement des infrastructures touristiques (hôtels, restaurants, remontées mécaniques, etc.). Ces personnes sont susceptibles d'utiliser les stations-service de la commune pour se ravitailler en carburant, le cas échéant au moyen de cartes de fidélité (respectivement de "B. \_\_\_\_\_"). À ce sujet, on ajoutera aux constatations cantonales que les dépenses mensuelles en carburant de la commune d'Anniviers auprès de la recourante augmentent nettement pendant la saison touristique (de novembre à février), selon les informations qu'elle a fournies en instance cantonale. Dans ce cadre, l'autorité précédente a retenu sans arbitraire que la station-service de la recourante avait un lien avec le tourisme local (au sens de l'art. 29 L<sup>Tour</sup>/VS). Les études citées par le Conseil d'État et l'autorité précédente ne font qu'illustrer cette évidence par des données générales concernant les stations-service valaisannes. C'est donc à tort que la recourante prétend ne pas tirer d'avantages particuliers du développement et de la promotion touristiques de la Commune d'Anniviers, et cela même si l'autorité précédente a renoncé à chiffrer concrètement ces avantages.

### **E. 8.2.3**

Sur le vu des éléments qui précèdent, la recourante doit être assujettie à la taxe d'encouragement au tourisme litigieuse, dont elle bénéficie objectivement. De plus, cette taxe est modeste et son produit est versé à la société Anniviers Tourisme SA depuis 2011. Si la recourante relève que la commune n'a pas spécifié l'affectation de la taxe durant les années 2009-2010, elle ne prétend toutefois pas que la commune n'a pas investi les montants issus de la taxe dans la promotion touristique ces années-là. Elle ne soutient pas non plus que les recettes de cette taxe excéderaient les dépenses nécessaires au financement de la promotion touristique.

Dans ce contexte, le taux de 2,5 o/oo et le facteur de marge relèvent du pouvoir d'appréciation étendu reconnu au législateur communal. Le Tribunal fédéral ne saurait substituer son appréciation à celle de la Commune d'Anniviers du simple fait que la recourante estime que le commerce de détail réalise des marges plus importantes qu'elle, que la vente de carburant est déjà "très fortement imposée" ou que cette taxe introduirait un "biais concurrentiel" avec les stations-service de plaine. En tout état, dans la mesure où la recourante bénéficierait moins du tourisme que d'autres entreprises qu'elle cite (notamment les magasins de sport), elle a été placée dans la catégorie des assujettis à la taxe avec l'imposition la plus faible. Elle n'établit par ailleurs pas qu'une taxe, aussi modeste, aboutirait à une solution "systématiquement" inégalitaire ou confiscatoire. Par conséquent, bien que la réglementation présente un caractère schématique, l'autorité précédente pouvait sans arbitraire considérer que la station-service de la recourante était soumise à la taxe. En conclusion, les différents griefs de la recourante doivent être rejetés.

### **E. 9.1**

La recourante dénonce enfin une violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité des lois fiscales. Elle fait valoir que le règlement communal (du 24 août 2009) est entré en vigueur rétroactivement au 1er janvier 2009, de sorte qu'il s'agirait d'un cas de "véritable rétroactivité". La durée de la procédure rendrait par ailleurs "profondément inacceptable" cette entrée en vigueur rétroactive.

### **E. 9.2**

Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois résulte du droit à l'égalité de traitement ( art. 8 Cst. ), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi ( art. 5 et 9 Cst. ). Il est possible de déroger au principe de la non-rétroactivité à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps ( ATF 144 I 81 consid. 4.1; arrêt 9C\_184/2024 du 22 août 2024 consid. 6.1 et les références).

En matière fiscale, il y a rétroactivité lorsque l'obligation imposée au contribuable se fonde sur des faits antérieurs et entièrement révolus lors de l'entrée en vigueur de la loi (cf. ATF 144 I 81 consid. 4.2). La quotité d'un impôt peut en revanche être déterminée sur la base de faits antérieurs à la promulgation de la loi (arrêt 2C\_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.1 et les références). Des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions fiscales, tels que les revenus réalisés au cours des années précédentes, peuvent être pris en considération en tant qu'éléments servant au calcul de l'impôt (arrêt 2C\_1005/2021 du 27 avril 2022 consid. 4.4 et les références), à moins qu'ils ne constituent eux-mêmes l'objet fiscal (p. ex. un gain en capital) frappé après coup d'un impôt spécial (arrêt 2C\_735/2017 du 6 février 2018 consid. 8.3 et les références). En d'autres termes, une nouvelle loi fiscale peut prévoir que, pour déterminer l'objet fiscal existant après son entrée en vigueur, il faut prendre l'année précédant son entrée en vigueur comme base de calcul (arrêt 9C\_184/2024 du 22 août 2024 consid. 6.2).

### **E. 9.3**

En l'occurrence, la juridiction cantonale a retenu à juste titre que les conditions posées par la jurisprudence pour déroger au principe de la non-rétroactivité étaient réalisées. La rétroactivité est prévue dans un règlement approuvé par le législatif communal et homologué par le Conseil d'État. Elle poursuit un but d'intérêt public allant au-delà du simple intérêt financier de la commune (art. 4 aRTPT/Ann.). En raison de la fusion des différentes communes qui ont donné naissance à celle d'Anniviers le 1er janvier 2009, il s'imposait de prévoir l'application du nouveau droit dès cette date. Dans la mesure où le nouveau droit introduit une réglementation globalement plus favorable aux assujettis, en tout cas pour la recourante selon les constatations cantonales, elle ne pose enfin pas de difficultés particulières au regard du principe de la proportionnalité et des droits acquis. Quoi qu'en dise la recourante, le règlement cantonal n'a enfin pas été appliqué à un état de fait antérieur à son entrée en vigueur. La recourante a été soumise à la taxe de promotion touristique de l'année 2009, sur la base des éléments de fait survenus cette année-là et en application de la législation entrée en vigueur rétroactivement au 1er janvier 2009. Aussi, la rétroactivité instituée par la loi - de moins d'une année - permet de soumettre à la taxe la recourante dès le 1er janvier 2009. Pour le reste, le mécanisme de la prescription tient suffisamment compte de l'écoulement du temps.

**E. 10**

Mal fondé, le recours doit être rejeté.

**E. 11**

La recourante doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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