

## **VD\_OMNI CCST.2013.0001 vom 2. Juli 2013**

VD Tribunal cantonal, 2013-07-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_CCST.2013.0001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_CCST.2013.0001)

FR: VD\_OMNI CCST.2013.0001 du 2 juillet 2013

IT: VD\_OMNI CCST.2013.0001 del 2 luglio 2013

### **Regeste**

Les Bains de Lavey SA/Conseil Communal de Lavey-Morcles, Conseil d'Etat | Le produit de l'impôt communal sur les divertissements n'est pas affecté. Il ne peut, partant, servir à financer le réseau public d'évacuation et d'épuration des eaux, régi par le principe du pollueur-payeur (consid. 4). Recours au TF rejeté (ATF 2C\_668/2013 du 19 juin 2014).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le litige porte uniquement sur la question de savoir si la taxe prélevée sur les billets d'entrée au centre thermal exploité par la recourante à Lavey, selon le ch. 10 de l'arrêté d'imposition du 28 novembre 2012, est conforme au droit supérieur.

#### **E. 2**

a) Selon l'art. 136 al. 2 let. a de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; RSV 101.01), la Cour constitutionnelle contrôle, sur requête déposée dans les vingt jours dès leur publication, la conformité des normes cantonales au droit supérieur. L'art. 3 LJC précise que ce contrôle porte sur les actes adoptés par des autorités cantonales contenant des règles de droit (al. 1) soit, s'ils remplissent ces conditions, les lois et les décrets du Grand Conseil, les règlements du Conseil d'Etat et les directives publiées d'un département ou d'un service (al. 2); peuvent également faire l'objet d'un tel recours tous les règlements, arrêtés ou tarifs communaux ou intercommunaux contenant des règles de droit, de même que le refus d'approbation de tels actes par le canton, lorsque celle-ci est requise (al. 3). b) Par normes, il faut entendre toutes les règles générales et abstraites visant un nombre indéterminé et indéterminable de personnes et de situations, qui imposent des obligations ou confèrent des droits aux personnes physiques ou morales, ainsi que celles qui règlent l'organisation, la compétence ou les tâches des autorités ou fixent une procédure (arrêts CCST.2011.0008 du 12 juin 2012, consid. 2; CCST.2011.0005 du 15 novembre 2011, consid. 1; CCST.2010.0008 du 14 janvier 2011, consid. 1b, et les arrêts cités). Deux éléments caractérisent la norme: d'une part sa nature générale et abstraite, et d'autre part son objet, qui est de relier une conséquence juridique à un état de fait et de déterminer ainsi des rapports juridiques entre sujets de droit (y compris les autorités). Par sa généralité et son abstraction, la norme s'oppose à la décision, qui fixe un régime juridique de façon concrète. Il y a décision, et non pas norme, lorsque, par l'objet même du régime juridique sur lequel porte l'acte, le nombre des destinataires, ou le nombre de situations, ou les deux à la fois, sont déterminés ou déterminables (ATF 135 II 38 consid. 4.3 p. 44/45; arrêts CCST.2011.0008, CCST.2011.0005 et CCST 2010.0008, précités, et les références citées). Par décision, on entend, selon l'art. 3 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36) toute mesure prise par une autorité dans un cas d'espèce, en application du droit public, ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler

des droits et obligations (let. a); de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits et d'obligations (let. b); de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits et obligations (let. c). La décision est un acte de souveraineté fondé sur le droit public, individuel et concret, qui règle de manière obligatoire et contraignante, à titre formateur ou constatatoire, un rapport juridique relevant du droit administratif (ATF 135 II 38 consid. 4.3 p. 44/45, 328 consid. 2.1 p. 331, et les arrêts cités; cf. en dernier lieu, arrêts GE.2011.0030 du 5 juillet 2011, consid. 1b; GE.2011.0052 du 14 avril 2011, consid. 2b, et les arrêts cités). En d'autres termes, la décision constitue un acte étatique qui touche la situation juridique de l'intéressé, l'astreignant à faire, à s'abstenir ou à tolérer quelque chose, ou qui règle d'une autre manière obligatoire ses rapports juridiques avec l'Etat (ATF 135 II 22 consid. 1.2 p. 24, et les arrêts cités). c) Selon l'art. 1 al. 1 LICom, l'arrêté d'imposition fixe, pour chaque commune dont les revenus ne couvrent pas les dépenses, les impôts et taxes que celles-ci peuvent percevoir. Il s'agit, aux termes de cette même disposition, d'un impôt sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques (let. a); d'un impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales (let. b); d'un impôt minimum sur les recettes brutes et les capitaux investis par des personnes morales qui exploitent une entreprise (let. c); d'un impôt spécial dû par les étrangers (let. d); d'un impôt foncier (let. e); d'un impôt personnel fixe (let. f); des droits de mutation (let. g); d'un impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux sociétés et fondations (let. h); d'un impôt sur les loyers (let. i); d'un impôt sur les divertissements (let. j); d'un impôt sur les chiens (let. k), ainsi que de centimes additionnels aux autres impôts prévus par la loi annuelle d'impôt, à l'exception du droit de timbre et de la taxe sur les véhicules automobiles (let. m). A teneur de l'art. 31 al. 1 LICom, les communes peuvent percevoir un impôt frappant les divertissements publics payants qui sont organisés sur leur territoire, notamment les concerts, conférences, expositions, représentations théâtrales ou cinématographiques et autres manifestations musicales, artistiques ou littéraires (let. a); les manifestations sportives avec spectateurs (let. b); les bals, kermesses, dancings (let. c), ainsi que les jeux, à l'exclusion des sports (let. d). Dans l'arrêté d'imposition litigieux, le Conseil communal a repris cette énumération, à laquelle il a ajouté le thermalisme de loisir (let. e). En l'occurrence, la taxe que la Commune de Lavey-Morcles veut percevoir se fonde sur l'art. 1 al. 1 let. j LICom, mis en relation avec l'art. 31 al. 1 de la même loi. d) Une loi fiscale constitue un acte normatif exposé au contrôle abstrait de normes (cf. ATF 136 I 49; arrêt CCST.2008.13 du 14 juillet 2009, consid. 1d). Le ch. 10 de l'arrêté d'imposition litigieux frappe certes uniquement la requérante, qui est la seule à offrir, sur le territoire de la Commune de Lavey-Morcles, les services d'un centre thermal. Mais cela peut changer, car il n'est pas exclu que d'autres sociétés viennent exploiter un tel centre; elles seraient partante soumises à l'arrêté d'imposition, dont le cercle des destinataires reste, dans cette mesure, indéterminable. Le grief que tire la requérante du principe de la généralité de l'impôt (cf. ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215 ; 132 I 153 consid. 3.1 p. 1554/155, et les arrêts cités) doit être écarté pour les mêmes motifs. e) Il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 3**

Selon la recourante, le ch. 10 de l'arrêté d'imposition ne reposerait pas sur une base légale suffisante. a) Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où l'art. 127 al. 1 Cst. l'érige en droit constitutionnel indépendant. Cette norme – qui vaut pour toutes les contributions publiques, fédérales, cantonales et communales – veut que la loi (au sens formel) définisse les principes généraux régissant le régime fiscal, soit notamment la qualité

de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul. Si la loi délègue au pouvoir exécutif la compétence d'établir une contribution publique, la norme de délégation ne peut constituer un blanc-seing en faveur de cette autorité; il s'agit de ne pas laisser une marge de manœuvre trop importante à l'autorité de taxation; l'obligation fiscale doit être prévisible et égale (ATF 136 II 337 consid. 5.1 p. 348; 135 I 130 consid. 7.2 p. 140; 132 I 157 consid. 2.2 p. 159; 132 II 371 consid. 2.1 p. 374). b) La loi s'interprète pour elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il est vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 138 V 17 consid. 4.2 p. 20, 23 consid. 3.4.1 p. 28; 137 V 1 consid. 5.1 p. 6/7, 369 consid. 4.4.3.2 p. 371, 434 consid.

### **E. 3.2**

p. 437, et les arrêts cités). c) L'impôt sur les divertissements vise une surimposition des dépenses, caractéristiques d'un certain niveau de vie (sur l'historique de cet impôt, cf. Walter Diggelmann, *Die Billettsteuer in der Schweiz*, thèse Zurich 1944). Il ne s'agit pas d'un impôt direct harmonisé au sens de l'art. 129 Cst. (cf. la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS 642.14). La LICom confère aux communes la faculté de percevoir et d'établir des impôts et taxes nécessaires à l'équilibre des finances communales. La liste de ces impôts et taxes mentionnés à l'art. 1 LICom (incluant l'impôt sur les divertissements, selon la let. j de cette disposition), est exhaustive. C'est dans ce cadre que s'exerce l'autonomie que la Constitution garantit aux communes dans le domaine des impôts et taxes (art. 168 al. 1 Cst/VD, mis en relation avec l'art. 139 let. c Cst/VD; cf. ATF 2P.10/2006 du 16 novembre 2006, consid. 8.1, et les arrêts cités). d) L'art. 31 al. 1 LICom est une norme potestative, puisqu'elle autorise les communes à percevoir un impôt sur les divertissements, sans les obliger à le faire, comme l'indique le libellé de cette disposition (« Les communes peuvent .. »). L'art. 31 al. 1 LICom définit l'objet de l'impôt comme celui frappant les divertissements publics payants, dont il donne une liste exemplative (comme le montre l'usage de l'adverbe «notamment»). Du point de vue littéral et systématique, la définition que fait l'art. 31 al. 1 LICom de l'objet de l'impôt sur les divertissements est large; la notion de divertissement public payant s'apprécie de manière globale (arrêt FI.2004.0082 du 29 avril 2005, consid. 1c/cc), au point que s'impose une définition restrictive des manifestations échappant à cet impôt (ATF 2P.152/2005 du 25 octobre 2005, reproduit in: RDAF 2006 II p. 109, consid. 4.4). Le fait que le thermalisme de loisir ne figure pas expressément dans la liste exemplative de l'art. 31 al. 1 LICom n'a ainsi pas pour conséquence que cette activité échapperait ipso facto au champ d'application de cette disposition. On ne saurait en tout cas soutenir, avec la requérante, que l'art. 31 al. 1 LICom devrait être interprété de manière restrictive quant au cercle des manifestations qui y sont soumises, de sorte que l'impôt sur les divertissements frapperait uniquement les activités

relevant du domaine culturel ou du pur divertissement. e) La notion de divertissement est juridiquement indéterminée: la loi ne dit pas ce qu'il faut entendre par là. Dans l'acception courante, le divertissement est l'action de divertir ou de se divertir, c'est-à-dire se distraire, se récréer, se délasser ou s'amuser (Paul Robert, Dictionnaire de la langue française, 2<sup>ème</sup> éd., 1992, vol. 3, p. 599). L'impôt sur les divertissements frappe le superflu, consacré aux activités culturelles ou aux loisirs, pour autant qu'il s'agisse d'un divertissement (ce qui exclut notamment les activités d'instruction ou de formation, ainsi que celles relevant de l'exercice d'un culte), public (ce qui exclut les manifestations fermées ou réservées à un public de spécialistes, comme les congrès) et payant, c'est-à-dire celui dont la participation, ouverte à tous, dépend d'un versement en argent (cf. ATF 2P.152/2005 du 25 octobre 2005, précité; arrêt FI.2004.0082, précité). Deux de ces critères sont remplis d'emblée, s'agissant du centre thermal exploité par la requérante: les infrastructures de celui-ci sont accessibles à tout le public (dès l'âge de quatre ans), contre paiement du prix d'un billet d'entrée. Reste à trancher le point de savoir si les activités du centre thermal relèvent du divertissement au sens de l'art. 31 al. 1 LICom, ce que conteste la requérante. A cet égard, les diverses activités de la requérante doivent faire l'objet d'un examen différencié. La fréquentation de restaurants et des séjours à l'hôtel ne peuvent être assimilés à des divertissements, même si les lieux qui y sont affectés sont ouverts au public. Les dépenses consacrées à manger et dormir relèvent de la consommation, et non de la dépense, au sens fiscal du terme (cf. ATF 122 I 213, concernant la distinction entre l'impôt sur les divertissements et la taxe à la valeur ajoutée). De même, les activités du centre médical ne relèvent pas du divertissement, mais de la thérapie; ses visiteurs n'y viennent pas pour s'amuser ou se divertir, mais pour guérir ou se soigner. Il convient dès lors d'admettre, avec la requérante, que le thermalisme (au sens de «science de l'utilisation et de l'exploitation des eaux minérales», Paul Robert, op. cit., vol. 9, p. 284, colonne de droite) ne constituant pas un divertissement, n'est pas soumis à l'impôt à ce titre. Ces points ne sont au demeurant pas contestés, puisque le ch.10 de l'arrêté d'imposition frappe uniquement les billets d'entrée au centre thermal proprement dit, et ne vise pas les recettes des restaurants et de l'hôtel. Il convient de relever, à ce propos, que les usagers du centre thermal peuvent se restaurer au bar «L'Arc-en-ciel», sis à l'intérieur du périmètre des bains, mais sans que cela n'ait d'incidence, du point de vue fiscal: seule la vente de billets d'entrée constitue l'assiette de l'impôt querellé. f) La requérante conteste que le thermalisme dit de loisir et les activités du centre thermal soient assimilables à un divertissement au sens de l'art. 31 al. 1 LICom. La notion de «thermalisme de loisir», juridiquement indéterminée, désigne le fait de se rendre dans des bains thermaux (c'est-à-dire ceux alimentés par une eau présentant des vertus minérales particulières), dans un but qui n'est pas principalement thérapeutique, mais ludique. Les clients d'établissements proposant du thermalisme de loisir ne sont pas malades ou convalescents. Généralement en bonne santé, ils sont attirés par la possibilité de se prélasser dans une eau bienfaisante et d'utiliser des infrastructures annexes - qu'elles procurent du bien-être comme par exemple les bains de vapeur (sauna ou hammam) et les jets d'eau massants (champignons, buses, lits aquatiques bouillonnants) - ou servent essentiellement au délassement (comme les parcours à courant activé, les jacuzzis et les salles de repos). L'attractivité de ces bains est accrue, sous l'angle ludique, lorsque l'eau des bains est chaude, comme c'est le cas à Lavey, de sorte que les bassins extérieurs sont accessibles en tout temps, notamment lorsqu'il pleut ou qu'il neige. Les clients de ce type de bains les fréquentent essentiellement pour se détendre, se reposer et s'amuser (notamment les groupes et les familles). L'argument thérapeutique ne constitue, pour ce type de clientèle,

qu'un prétexte. De même, on ne saurait prétendre, comme la requérante, que le centre thermal qu'elle exploite devrait être assimilé à une installation sportive, exclue du champ de l'impôt au regard de l'art. 31 al. 1 let. b et d LICom. En effet, on ne se rend pas dans une piscine d'eau chaude pour s'y entraîner à la natation. Outre le fait que le centre thermal n'offre pas de bassin de natation proprement dit (d'une longueur déterminée, équipée de lignes d'eau, de plots de départ et de plongeoirs), il n'est pas possible d'y produire un effort de longue haleine, typique d'un sport d'endurance, notamment à cause de la température élevée de l'eau. La requérante relève qu'elle n'organise pas, dans le centre thermal, des événements caractéristiques du divertissement. Ses clients ne viennent pas assister ou participer à une manifestation collective. Les divertissements énumérés à l'art. 31 al. 1 LICom sont effectivement ceux où l'organisateur d'une manifestation ponctuelle invite le public à y assister ou y participer, contre le paiement d'un billet d'entrée couvrant les frais. Tel est le cas des concerts, des conférences, des pièces de théâtre, de la projection de films, des bals, des kermesses, des expositions, de la diffusion de musique dans les discothèques. Mais comme cela a été rappelé (consid. 3d ci-dessus), la requérante s'attache à une interprétation restrictive de la liste exemplative de l'art. 31 al. 1 LICom, qui ne répond pas au sens et au but de la loi. Preuve en est qu'un congrès religieux ouvert au public contre le paiement d'un billet d'entrée, a été soumis à l'impôt sur les divertissements (arrêt FI.2004.0082, précité, et l'ATF 2P.152/2005, subséquent, précité). Enfin, le fait que les piscines publiques offrant des installations similaires à celle du centre thermal (ou équipées en outre de toboggans) ne soient pas soumises à l'impôt sur les divertissements, n'est pas déterminant. Une commune pourrait sans doute frapper d'un tel impôt les billets d'entrée à une piscine publique se trouvant sur son territoire, mais cela reviendrait à faire de la collectivité publique son propre contribuable, ce qui n'a guère de sens du point de vue fiscal. g) Dans certains cantons, l'impôt sur les divertissements ne vise que les manifestations, notion juridique également indéterminée, soit l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'organisateur, par exemple par la mise à disposition des consommateurs d'un espace (ouvert ou fermé) en vue de l'organisation d'un spectacle, d'un concert, d'un bal, de la projection d'un film, etc. (sur le tout, cf. Walter Diggelmann, op. cit., p. 81, 91ss, 106ss). L'art. 31 LICom ne subordonne pas l'assujettissement à l'impôt à la condition que le divertissement public payant soit organisé sous la forme d'une manifestation, unique ou répétée dans un laps de temps déterminé. Le terme de manifestation apparaît à l'art. 31 al. 1 let. a et b LICom, mais uniquement en rapport avec des activités qui ne relèvent pas du thermalisme de loisir. Dès lors que le ch. 10 de l'arrêté d'imposition ne vise pas un divertissement relevant des catégories exemplatives de l'art. 31 al. 1 let. a à d LICom, il n'est pas nécessaire d'examiner, par surcroît, si les activités proposées par la requérante relèvent d'une manifestation. h) En conclusion, les activités proposées dans le centre thermal exploité par la requérante correspondent à ce qu'il faut entendre par thermalisme de loisir, lequel est assimilable à un divertissement public payant au sens de l'art. 31 al. 1 LICom. Le ch. 10 de l'arrêté d'imposition trouve ainsi, dans cette disposition, une base légale suffisante.

#### **E. 4**

Selon la requérante, le ch. 10 de l'arrêté d'imposition violerait la législation fédérale et cantonale sur la protection des eaux. a) La loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux (LEaux; RS 814.20), consacrant le principe dit du pollueur-payeur (art. 3a LEaux), prévoit que le financement des installations d'évacuation et d'épuration des eaux est payé, par le moyen de taxes et d'émoluments, par ceux qui sont à l'origine de la production

d'eaux usées (art. 60a al. 1 LEaux). L'art. 66 de la loi du 17 septembre 1974 sur la protection des eaux contre la pollution (LPEP, RSV 814.31) concrétise ces principes dans le canton de Vaud (cf. arrêt CCST.2010.0007 du 26 janvier 2011, et les références citées). L'art. 4 al. 3 LICom rappelle également que les taxes spéciales communales ne peuvent être perçues que des personnes bénéficiant de prestations ou d'avantages concédés par la commune ou ayant provoqué les dépenses dont ces taxes constituent la contrepartie. Le 12 septembre 2003, le Conseil communal de Lavey-Morcles a adopté un règlement communal sur l'évacuation et l'épuration des eaux (REEE), qui institue notamment des taxes de raccordement au réseau public, d'utilisation des collecteurs, d'épuration, ainsi qu'une taxe spéciale (cf. art. 40ss REEE et l'annexe à ce règlement). b) Tout le raisonnement développé à cet égard par la requérante repose sur la prémisse que le produit de l'impôt prélevé sur le prix d'entrée du centre thermal servirait exclusivement au financement du réseau communal d'évacuation et d'épuration des eaux, en violation des art. 60a LEaux, 66 LPEP et 4 LICom. Or, contrairement à ce que soutient la requérante, le produit de l'impôt, sur le vu du ch. 10 de l'arrêté d'imposition, n'est pas affecté; en particulier, il ne servira pas directement au financement du réseau communal d'évacuation et d'épuration des eaux. Le préambule du préavis n°04/2012 mentionne, parmi les charges qui pèseront sur le budget communal au cours des prochaines années, non seulement le financement du réseau d'évacuation et d'épuration des eaux, mais aussi le réseau de chauffage à distance, les mesures en matière de sécurité routière et de stationnement, la révision du plan général d'affectation, la participation aux travaux de la 3<sup>ème</sup> correction du Rhône et l'étude de la création d'une structure d'accueil pour les enfants. La perspective des dépenses à engager pour la réalisation de ces projets importants a conduit la Municipalité à proposer la création d'un nouvel impôt sur les billets d'entrée au centre thermal. Il ne s'agit pas toutefois de consacrer le produit de cet impôt au financement de tel ou tel projet; en particulier, le préavis n°04/2012 ne crée pas le lien que fait la requérante entre le ch. 10 de l'arrêté d'imposition et le REEE. L'idée qui ressort du préambule de ce préavis est que face à l'accroissement prévisible des dépenses communales au cours des prochaines années, la Commune doit chercher des nouvelles sources de financement, sans passer par une augmentation de l'imposition des personnes physiques ou des taxes (notamment celles prévues aux art. 40ss REEE). C'est dans ce cadre que la Municipalité a proposé de créer un nouvel impôt sur les divertissements. Le Conseil communal a concrétisé cette proposition en adoptant le ch. 10 de l'arrêté d'imposition. Le produit estimatif de cet impôt (soit 250'000 fr. par an, à raison d'une taxe de 50 centimes calculée sur une moyenne de 500'000 visiteurs) va alimenter la caisse communale d'une telle manière qu'il sera possible, pour les investissements à consentir au cours des prochaines années, de modérer l'augmentation des autres impôts et taxes communaux (voire d'échapper à toute augmentation). Cela ne signifie pas pour autant que les usagers du réseau communal d'évacuation ou d'épuration des eaux seront exonérés, totalement ou partiellement, des taxes qu'ils doivent conformément aux art. 60a LEaux, 66 LPEP et 4 al. 3 LICom. c) Le grief tiré de la législation sur les eaux est mal fondé.

## **E. 5**

La requête doit ainsi être rejetée. Les frais en sont mis à la charge de la requérante (art. 49 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 12 al. 2 LJC), de même que des dépens en faveur de la Commune de Lavey-Morcles, qui est intervenue par l'entremise d'un mandataire, et qui défend ses intérêts patrimoniaux (art. 56 al. 3 LPA-VD, mis en relation avec l'art. 52 al. 2 de la même loi, applicable par renvoi de l'art. 12 al. 2 LJC).

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