

VD_OMNI FI.1990.0023 vom 1. Februar 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-02-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1990.0023

FR: VD_OMNI FI.1990.0023 du 1 février 1993

IT: VD_OMNI FI.1990.0023 del 1 febbraio 1993

Regeste

CET Distribution c/ Etoy | taxe compl = ch. de préf à la valeur ass incendie;vu nouveau droit et réexamen,passage à valeur à neuf et indice annuel ne justifiant pas taux réduit (chgnt de jurisp);reformatio in pejus vu réduction 50% illégale

Erwägungen

E. 3

juillet 1967, approuvé par le Conseil d'Etat dans sa séance du 26 septembre 1967. Les art. 22 et 25 de ce règlement ont la teneur suivante : Art. 22 "Taxe d'égouts Pour tout raccordement direct ou indirect d'embranchement au collecteur, il est perçu:

a) une taxe d'introduction de 12 %o de la valeur d'assurance incendie réelle (à l'indice du jour) des bâtiments desservis, mais de Fr. 50.-- au minimum, payable lors de l'octroi du permis d'introduction mentionné à l'article 4;

b) une taxe annuelle de 0,5 %o de la valeur d'assurance incendie réelle des bâtiments desservis payable le 31 décembre de chaque année;

c) les ruraux ne mettant pas d'eau usée à l'égout ne seront taxés qu'à 0,25 %o de la valeur d'assurance incendie réelle. Si un bien-fonds est raccordé à un collecteur de l'Etat le propriétaire n'est pas astreint aux taxes a), b) et c) ci-dessus. En revanche, l'art. 24 lui est applicable. Si le raccordement au collecteur public est effectué dans les six premiers mois de l'année, la taxe annuelle est exigible pour l'année entière, si elle a lieu dans les six derniers mois, elle est réduite de la moitié." Art. 25 "Transformations d'immeubles En cas de transformation, agrandissement, reconstruction d'un bâtiment dont l'égout est déjà relié au collecteur public, la taxe d'introduction et les taxes annuelles sont

revisées et déterminées selon la nouvelle valeur d'assurance incendie réelle, conformément à l'article 22. Si le bâtiment est pourvu d'installations particulières d'épuration, celles-ci sont adaptées, le cas échéant, aux caractéristiques nouvelles du bâtiment." b) La loi du 30 novembre 1964 sur la distribution de l'eau (LDE) prévoit que les communes sont tenues de fournir de l'eau potable et de l'eau nécessaire à la lutte contre le feu (art. 1er LDE). L'art. 14 LDE a la teneur suivante : "Pour la livraison de l'eau, la commune peut exiger du

propriétaire : a) une taxe unique au moment du raccordement direct ou indirect au réseau principal (article 4 de la loi sur les impôts communaux); (...) Les règles applicables pour calculer le montant de la taxe unique sont fixées par le règlement communal. (...)." Le Conseil communal de la commune intimée a adopté un règlement du Service de distribution d'eau du 8 mai 1967, approuvé par le Conseil d'Etat le 12 décembre 1967. Les art. 41 à 43 de ce règlement ont la teneur suivante : "art. 41 : La taxe unique fixée au moment du

raccordement direct ou indirect au réseau principal de distribution est calculée au taux de 10 %o de la valeur d'assurance incendie selon l'indice en cours des immeubles bâtis." "art. 42 : Si un bâtiment est transformé ou agrandi, l'augmentation de la taxe d'assurance incendie

selon l'indice de l'année en cours est soumise à une taxe au taux de 10 %o ci-dessus." "art. 43 : La Municipalité peut s'écarter des chiffres prévus aux articles 41 et 42 lorsqu'elle fournit l'eau au-delà des obligations légales de la commune, par exemple lorsqu'il s'agit de l'eau industrielle." 2.

La recourante fait état des diverses critiques dont l'utilisation de la valeur assurance incendie pour le prélèvement des taxes communales a fait l'objet. Quand bien même la recourante ne paraît pas s'en prendre au principe même de l'utilisation de la valeur d'assurance incendie, il convient de rappeler que sur ce point, la jurisprudence de l'autorité cantonale de recours est constante depuis de nombreuses années. Dans un arrêt P. (91/029) du 14 mars 1991, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a jugé ce qui suit : "a) Le Tribunal fédéral a admis le recours à des systèmes schématiques pour le calcul des contributions telles que les taxes communales d'égouts, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer exactement l'avantage retiré du raccordement aux égouts et aux installations d'épuration des eaux ou de la dépense correspondante engagée à cette fin par la collectivité. Il a ainsi admis que la valeur d'assurance-incendie est un critère aisément identifiable et d'application facile pour fixer les taxes de raccordement aux réseaux d'eau et d'égout et qu'elle constitue généralement aussi une référence éprouvée pour calculer la valeur de rendement d'un immeuble et, partant, l'avantage qui résulte du raccordement pour le propriétaire (ATF 93 I 106, spéc. 115, résumé au JT 1969 I 85; ATF 109 Ia 325, JT 1985 I 613; voir également ATF Schaeffer du 24 mai 1977, non publié mais résumé dans RDAF 1977 p. 402). En dépit des critiques formulées par le Tribunal administratif du canton d'Argovie (AGVE 1978 p. 159), le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence en la matière en admettant le recours formulé par une commune argovienne contre le refus de l'autorité cantonale de recours de reconnaître un règlement se fondant exclusivement sur la valeur d'assurance-incendie de l'immeuble (Zbl 1985, p. 107). Il a notamment déclaré concevable de partir de l'idée que les immeubles dont la valeur d'assurance-incendie est la plus élevée sont aussi ceux qui retirent des équipements l'avantage économique le plus important. Le canton d'Argovie a alors modifié sa pratique et il suit depuis lors la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière (Zbl 1985, p. 407; voir également sur ces points Buffat, op. cit. p. 184 ss). La Commission de céans a également admis que le critère de la valeur assurance-incendie était approprié pour déterminer l'assiette des taxes de raccordement à l'égout et au service d'épuration ou encore à celui de distribution de l'eau, et ce aussi bien lors du raccordement initial qu'ultérieurement, si des modifications de la valeur de l'immeuble interviennent par suite de transformations, agrandissement ou reconstruction (ATF Schaeffer précité; CCRI F. Du Ch., du 9.5.1985, confirmé notamment par CCRI J. Po., du 5.6.1985; R. Re., du 23.7.1985; A. Ta., du 15.8.1985; B. Br., du 9.6.1986; Y. Pi., du 17.7.1986; Or., du 25.9.1986 publié dans RDAF 1988, p. 286 et qui a fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral rejeté par arrêt du 14 mai 1987; P. Po., du 11.10.1990; D. Bi., du 6.12.1990). Enfin, on notera également que le législateur cantonal a entériné l'utilisation de la valeur ECA à des fins contributives par son refus d'entrer en matière sur une proposition du Conseil d'Etat qui tendait à contraindre les communes à abandonner dans un délai de trois ans la référence à la valeur ECA comme critère de taxation, tant en ce qui concerne les taxes uniques de raccordement que les taxes complémentaires, pour la remplacer par des critères tels que le volume ECA, la surface de la parcelle, la consommation d'eau ou l'équivalent-habitant au choix de l'autorité communale (BGC 1989, février 1989, p. 1451-1478)." Le Tribunal administratif s'en remet à cette jurisprudence, qui a été citée par le Conseil d'Etat dans l'exposé des motifs d'un projet de loi dont il sera question plus loin (BGC septembre 1991, p. 1581).

3. La recourante s'en prend plus particulièrement à l'influence qu'aurait exercée sur le calcul des taxes litigieuses le passage d'un système d'assurance contre l'incendie basé sur la valeur actuelle à un système fondé sur la valeur à neuf.

a) L'assurance des bâtiments organisée par la loi vaudoise concernant l'assurance des bâtiments et du mobilier contre l'incendie et les éléments naturels (ci-dessous : LAIE) est fondée sur une taxation à laquelle procède ou fait procéder l'établissement cantonal d'assurance correspondant (ci-dessous : ECA; art. 19 LAIE). Lors de l'adoption de la loi le 17 novembre 1952, l'art. 22 LAIE prévoyait ce qui suit: "Chaque bâtiment ou partie de bâtiment est taxé à sa valeur de construction. On entend par valeur de construction le coût, au moment de la taxation, d'un bâtiment semblable édifié sur le même emplacement, compte tenu du degré de vétusté, de l'état d'entretien, de l'usure et des vices de constructions" L'ancien art. 10bis LAIE introduit par la loi du 18 mai 1959 prévoyait que l'ECA pouvait assurer à titre complémentaire et par convention facultative spéciale la valeur à neuf dépassant la valeur de remplacement des objets assurés au moment du sinistre. La loi du 23 septembre 1980, entrée en vigueur le 1er janvier 1981, a abrogé l'art. 10 bis LAIE, modifié l'art. 22 LAIE et introduit l'art. 22a LAIE. Les art. 22 et 22 a LAIE ont désormais la teneur suivante : "art. 22 : L'établissement assure en principe les bâtiments à la valeur à neuf. On entend par valeur à neuf d'un bien immobilier le coût, au moment de la taxation, d'un bâtiment semblable mais neuf, édifié sur le même emplacement." "art. 22 a : L'établissement et l'assuré peuvent convenir d'assurer les biens immobiliers à la valeur actuelle. On entend par valeur actuelle d'un bien immobilier le coût, au moment de la taxation, d'un bâtiment semblable édifié sur le même emplacement, compte tenu du degré de vétusté, de l'état d'entretien et l'usure." Il est donc bien exact que la manière dont la valeur d'assurance incendie est déterminée par l'ECA à défaut de convention contraire a été modifiée dès la 1er janvier 1981 d'une manière qui aboutit à une augmentation de la somme assurée. b)

La recourante fait valoir que les deux règlements communaux litigieux, approuvés par le Conseil d'Etat en 1967, se réfèrent tous deux à l'art. 22 LAIE dans sa rédaction initiale de 1952. Elle cite de nombreux extraits du bulletin du Grand Conseil concernant la loi du 23 septembre 1980 qui a remplacé l'assurance à la valeur actuelle par l'assurance de la valeur à neuf. Elle relève, en citant le rapport du Conseil d'Etat sur diverses interventions parlementaires critiquant l'utilisation de la valeur d'assurance incendie à des fins contributives (BGC février 1989 p. 1458), que "la généralisation de l'assurance valeur à neuf auprès de l'ECA a eu pour effet une augmentation considérable de ces taxes, sans modifications des avantages retirés par les contribuables". La recourante prétend que cette augmentation des taxes constitue une modification indirecte des règlements communaux et que faute d'avoir reçu à nouveau l'approbation du Conseil d'Etat selon l'art. 4 LIC après l'entrée en vigueur du nouvel art. 22 LAIE, les règlements communaux litigieux ne seraient plus conformes au principe de la légalité et par conséquent invalides. De son côté, la commune intimée, qui ne paraît pas contester que l'augmentation de la valeur d'assurance incendie des bâtiments litigieux serait en partie imputable au passage au système de la valeur à neuf, fait cependant valoir que le Grand Conseil n'a précisément pas suivi les propositions du Conseil d'Etat invoquées par la recourante. L'argument que la recourante prétend tirer du principe de la légalité ne résiste pas à l'examen. En effet, le recours à la valeur d'assurance incendie suppose en soi que le montant de la taxe est déterminé par référence à l'évaluation d'un tiers - l'ECA -, qui détermine l'assiette de la taxe d'une manière qui subit des variations propres aux règles de l'assurance incendie, mais indépendantes de l'intervention de l'autorité communale. En outre, les

travaux législatifs que la recourante cite elle-même montrent que les conséquences de l'introduction de l'assurance incendie à la valeur à neuf sur la perception des taxes communales n'avaient pas échappé au législateur qui a modifié la loi sur l'assurance incendie en 1980. Au contraire, il résulte de la décision prise à cette époque que le problème de la perception des taxes communales était destiné à être réglé ultérieurement (BGC septembre 1980 p. 1584, cité par la recourante). On ne saurait donc soutenir que la validité des règlements communaux litigieux serait subordonnée à une nouvelle approbation du Conseil d'Etat alors que le législateur cantonal lui-même a volontairement renoncé à modifier le système de perception des taxes communales au moment de la modification de la loi sur l'assurance incendie. c)

Au demeurant, les deux parties paraissent perdre de vue que les bâtiments de la recourante ont été taxés en 1972 alors qu'ils venaient d'être construits, ainsi que le montre la mention "neuf" figurant sur la police d'assurance de l'époque comme motif de taxation. Ces bâtiments ont donc toujours été assurés à leur valeur à neuf. Au reste, la police établie en 1984 - à la valeur à neuf désormais applicable en tous les cas - montre bien qu'elle remplaçait simplement celle de 1972 en raison des transformations intervenues dans l'intervalle. Il est donc de toute manière inexact de soutenir que la valeur d'assurance incendie des bâtiments litigieux en l'espèce aurait augmenté artificiellement en raison du remplacement d'une assurance à la valeur actuelle par une assurance à la valeur à neuf. 4.

Pour le surplus, la recourante ne critique pas l'augmentation de fait des taxes communales qui peut résulter de l'augmentation de l'indice annuel utilisé par l'ECA. Elle admet que cette augmentation, contrairement au passage à la valeur à neuf, est prévisible pour le contribuable (déterminations du 16 décembre 1991, p. 4). Il conviendra toutefois d'y revenir en raison de la jurisprudence de l'ancienne commission de recours qui sera évoquée plus loin. 5.

Dans son argumentation subsidiaire, la recourante admet que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur d'assurance incendie constitue généralement une référence éprouvée pour déterminer la valeur d'un bâtiment et, partant, l'importance de l'avantage que constitue le raccordement de l'immeuble pour son propriétaire. Elle soutient toutefois qu'il s'agit d'une "présomption" réfragable dont il faudrait s'écarter lorsque l'augmentation de la valeur d'assurance est imputable à la fois au passage à la valeur à neuf et à des transformations. Elle en déduit que la commune devrait ne prélever la taxe que sur le coût effectif de la partie des travaux qui a engendré une plus-value, du moins pour les travaux ayant fait l'objet du permis de construire n° 790 du 27 mai 1983. Elle semble en revanche admettre le calcul de la commune pour les travaux ayant fait l'objet du permis de construire n° 900 du 23 octobre 1986, probablement parce que l'augmentation de la valeur d'assurance incendie consécutive à ces travaux-là et retenue par la commune (Fr. 207'600.-, voir la lettre F des faits ci-dessus) est inférieure au montant des travaux à plus-value que la recourante a elle-même admis pour ces mêmes travaux (Fr. 820'000.-, voir la lettre C des faits ci-dessus). a)

Selon la jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt, rendue peu avant son remplacement par le Tribunal administratif, les taxes de raccordement communales perçues sur la base de la valeur d'assurance incendie sont des charges de préférence dont le prélèvement est justifié par la plus-value souvent importante que l'équipement réalisé par la collectivité publique, notamment les réseaux d'égouts, confère aux biens-fonds privés. La plus-value se concrétisant au moment de la construction de bâtiments, la valeur d'assurance incendie est un critère adéquat pour mesurer l'ampleur de l'avantage économique retirés par les propriétaires; de même, les transformations ou agrandissements de bâtiments qui entraînent une augmentation de la valeur d'assurance

incendie - et partant de l'avantage économique dont bénéficient les propriétaires - donnent lieu à la perception d'une contribution complémentaire. Essentiellement justifiée par la plus-value résultant de l'équipement réalisé par la collectivité publique, la contribution fondée sur la valeur d'assurance incendie est bien une charge de préférence et non un émolument (ou taxe au sens étroit) lié à une prestation publique. Elle n'est certes pas sans rapport avec les frais encourus par la collectivité publique à raison de la création du réseau d'égouts, dans la mesure où l'ensemble des recettes qui en découlent ne doit pas dépasser ces coûts, mais ce lien est moins étroit qu'en matière d'émoluments. En particulier, le principe d'équivalence, qui implique pour les émoluments une certaine correspondance entre le montant de la taxe et la valeur objective de la prestation, ne s'applique pas aux charges de préférence. Pour ces dernières, l'équivalence doit être respectée entre la contribution et la plus-value retirée (CCRI, arrêt B. du 6 décembre 1990, RDAF 1991 p. 163, spéc. p. 165; v. ég. CCRI, arrêt P. du 14 mars 1991 déjà cité, jurisprudence qu'il faut préférer à la jurisprudence antérieure - voir notamment RDAF 1988 p. 286, spéc. p. 292 - qui paraît perdre de vue le fait que la nature juridique d'une taxe de raccordement ne se définit pas dans l'abstrait mais dépend précisément du mode de perception de la taxe).

b) Selon la recourante, les taxes litigieuses devraient être calculées sur la base du coût des travaux ayant engendré une plus-value. Cette solution n'est pas conforme au texte des règlements communaux applicables. En effet, d'après leur texte, tant l'art. 25 al. 1 du règlement communal sur les égouts que l'art. 42 du règlement communal du service de distribution d'eau subordonnent le prélèvement d'une taxe complémentaire à l'exécution de transformations ou d'un agrandissement, mais ils ne font pas dépendre le montant de la taxe du coût de ces travaux. Le montant de la taxe dépend au contraire de l'augmentation de la valeur d'assurance incendie. Au reste, le recours au critère du coût des travaux serait en soi contraire au système des charges de préférences prélevées en fonction de l'avantage tiré du raccordement, avantage qui se mesure d'après la valeur de l'immeuble et non d'après son prix de revient. Le recours doit donc en principe être rejeté. 6. Pour calculer la taxe litigieuse, la décision attaquée a réduit de 50 % le taux prévu par le règlement communal. Le Département de l'Intérieur expose dans ses déterminations du 2 août 1990 que la Municipalité n'est pas compétente pour déroger aux dispositions dûment adoptées par le Conseil communal. Quant à la recourante, elle s'est déterminée en s'opposant expressément à ce que la décision attaquée soit modifiée en sa défaveur. Le Tribunal administratif a déjà jugé à de nombreuses reprises qu'en l'absence d'une disposition légale expresse, il n'est pas habilité à modifier la décision attaquée dans un sens défavorable au recourant (Tribunal administratif, arrêts CR 91/137 du 09.10.1991; CR 91/182 du 03.02.1992; CR 91/310 du 22.05.1992; CR 91/502 du 13 août 1992). Comme il l'a jugé dans un arrêt récent rendu en matière fiscale (FI 91/017 du 20 août 1992), le Tribunal administratif n'est pas le supérieur hiérarchique des autorités administratives dont les décisions peuvent lui être déférées. Il n'exerce aucun pouvoir de surveillance sur elles et n'a pas à intervenir d'office pour rectifier d'éventuelles erreurs ou garantir l'application correcte et intégrale du droit. Certes, le Tribunal administratif applique le droit sans être limité par les moyens des parties (art. 53 LJPA), ce qui lui permet de faire droit aux conclusions d'une partie en adoptant des motifs différents de ceux qu'elle invoquait, mais cette règle ne signifie pas qu'il puisse statuer au-delà des conclusions présentées en procédure; en effet, le principe *jura novit curia* ne fait pas du juge une autorité de surveillance (Gigy, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, éd. 1983 p. 211 in fine). Ainsi, Le Tribunal administratif est lié par les conclusions des parties et ne saurait par exemple allouer à l'autorité intimée

plus que ce qu'elle demande lorsqu'elle conclut au maintien de sa décision. Si le législateur avait entendu que le Tribunal administratif puisse, en vue d'assurer la concrétisation intégrale du droit objectif, imposer aux parties une solution qu'aucune d'elles ne réclame, il n'aurait pas prévu que le recourant peut mettre fin à la procédure en retirant son recours (art. 52 al. 1 LJPA). En effet, le retrait du recours permet au recourant agissant seul de faire échapper la décision litigieuse au contrôle judiciaire (sous réserve de la réglementation spéciale contraire de l'art. 110 AIFD). On notera d'ailleurs que dans les cas où le législateur a jugé nécessaire de garantir l'application uniforme du droit, il l'a fait en investissant une autorité administrative de la compétence de recourir contre les décisions rendues (voir par exemple les art. 34 al. 2 LAT, 20 et 21 LFAIE, 24 al. 5 LCR et 107 AIFD; en outre art. 103 lit. b OJF). L'interdiction de la *reformatio in pejus*, qui est le propre des juridictions indépendantes telles que les tribunaux administratifs cantonaux (ATF 102 Ib 282, spéc. p. 289; voir également ATF 112 Ia 206 et 113 Ib 219), connaît toutefois en matière de contributions publiques une exception que le droit fédéral consacre à l'art. 114 al. 1 OJF (v. encore, pour la procédure de réclamation et de recours en matière d'impôt fédéral direct, les art. 104 et 110 AIFD). Il faut toutefois relever que le Tribunal fédéral, qui a d'ailleurs qualifié la *reformatio in pejus* de "procédé discutable" (ATF 102 Ib 290), ne fait usage de cette disposition que lorsque l'erreur est manifeste et la correction d'importance; il s'en abstient dans les questions d'appréciation (ATF 105 Ib 359; voir encore Grisel, op. cit. p. 935, qui expose que même en matière fiscale, la *reformatio in pejus* ne devrait être admise qu'au détriment d'une partie de mauvaise foi). En droit cantonal, aucune disposition de la LJPA n'autorise le Tribunal administratif à modifier la décision attaquée au détriment du recourant, mais le nouvel art. 104 de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI), adopté simultanément, prévoit expressément à son dernier alinéa que le Tribunal administratif peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci. Il faut donc admettre que le législateur vaudois a résolu la question, précédemment tranchée de manière diverse (voir l'examen de la pratique des anciennes commissions de recours dans l'arrêt précité, FI 91/017 du 20 août 1992) en se ralliant au principe général qui prohibe la *reformatio in pejus* et ne l'admet qu'exceptionnellement en matière fiscale. Telle semble d'ailleurs avoir été la pratique implicite de l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôt (voir par exemple Menuiserie X, du 25 juin 1979, RDAF 1980 p. 276, spéc. p. 279 principio, en matière de taxe communale; Y. Ch. du 5 janvier 1989, en matière d'amende cantonale; Mi. du 23 août 1991, en matière d'impôt cantonal sur les gains immobiliers) En l'espèce, le litige porte sur une taxe communale régie par la loi sur les impôts communaux dont l'art. 47a prévoit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI) relatives au droit de recours s'appliquent par analogie. Cela rend applicable aux taxes communales l'art. 104 LI qui, sous le titre marginal "procédure de recours", contient précisément à son dernier alinéa la règle qui permet au Tribunal administratif de statuer au delà des conclusions des parties. Le Tribunal administratif peut donc en principe non seulement rejeter le recours mais encore réformer la décision de l'autorité de première instance en défaveur de la recourante. 7. Il faut toutefois rechercher si la recourante invoque des moyens qui pourraient conduire le Tribunal administratif à admettre une solution s'écartant du texte des règlements communaux - comme l'autorité intimée l'a fait - à la suite d'un contrôle de la légalité ou la constitutionnalité des règlements communaux ou de leur application (voir sur ce contrôle que la jurisprudence récente de la commission cantonale de recours avait étendu au contrôle de la constitutionnalité des lois cantonales: RDAF 1989 p. 449 et les références citées). Sur

ce point, il faut relever que la commune intimée avait invité la recourante à lui communiquer le coût total des travaux exécutés ainsi que le coût des travaux d'entretien compris dans ce montant pour le cas où l'augmentation de la valeur incendie ne proviendrait pas entièrement de transformations ou d'améliorations. Le fait que cette demande de renseignements ait été formulée à l'aide d'un questionnaire préimprimé pourrait constituer l'indice d'une pratique allant dans le sens de ce que demande la recourante nonobstant le texte clair du règlement. Toutefois, la recourante ne soutient pas qu'une telle pratique existerait de manière régulière au point qu'elle pourrait elle-même en revendiquer le bénéfice en invoquant le principe de l'égalité dans l'illégalité, applicable également en matière fiscale (voir, sur ce principe, l'arrêt FI 87/044 du 23 septembre 1992 ainsi que les développements approfondis de l'arrêt FI 91/041 du 23 janvier 1992). Dès lors, s'il faut examiner la possibilité de renoncer à modifier la décision attaquée au détriment de la recourante, il convient plutôt de le faire en se référant à la jurisprudence de la commission cantonale de recours invoquée par le Service de l'Intérieur. Toutefois, cette jurisprudence mérite un réexamen auquel le Tribunal administratif procède par ailleurs dans divers arrêts rendus ce jour (FI 90/023, FI 91/022, FI 91/045, FI 91/046, FI 92/016 et FI 92/058).

8. La Commission cantonale de recours en matière d'impôt (CCRI) avait posé un principe jurisprudentiel relatif aux taxes complémentaires: elle avait jugé que si une taxe complémentaire est perçue en fonction d'une valeur d'assurance incendie calculée à l'indice de l'année en cours, il en résulte des "distorsions" inacceptables dont l'élimination exige que la commune prévoie pour la taxe complémentaire un taux réduit par rapport à celui de la taxe initiale (RDAF 1986 p. 298). Il s'agit d'une jurisprudence qu'en l'espèce, la recourante elle-même qualifie de maladroite, dont la commune intimée conteste qu'elle puisse rendre invalide tous les règlements communaux se référant à la valeur d'assurance incendie et dont le Département de l'Intérieur, dans ses déterminations, s'abstient de préciser quelle solution elle entraînerait en l'espèce. En substance, la commission cantonale de recours avait admis que lorsqu'un immeuble fait l'objet de transformations, il se justifie que la commune perçoive une taxe complémentaire en fonction de la valeur d'assurance incendie à l'indice de l'année en cours, les transformations pouvant être considérées comme une part d'immeuble neuf. En revanche, elle avait considéré que si la valeur d'assurance incendie subit un "réajustement" sans que des transformations aient été effectuées, la perception d'une taxe complémentaire, justifiée en soi pour rétablir l'égalité de traitement avec les immeubles estimés d'emblée à leur juste valeur, entraînerait une "distorsion" inadmissible si la taxe était perçue en fonction de la valeur d'assurance incendie calculée à l'indice de l'année en cours, ceci en raison de l'augmentation de l'indice depuis la précédente estimation. Constatant que les polices d'assurance incendie ne permettent pas toujours de déterminer si l'augmentation de la valeur d'assurance incendie est imputable à des transformations ou à un réajustement (c'est-à-dire à la correction de l'estimation d'un bâtiment précédemment sous-assuré), la commission cantonale de recours avait choisi la solution - paradoxale de son propre aveu - consistant à exiger l'introduction dans le règlement communal d'un taux réduit pour toutes les taxes complémentaires. La commission de recours avait précisé que cette solution s'imposait d'autant plus en raison de l'introduction de l'assurance de la valeur à neuf en 1980. Cette jurisprudence, instaurée par un arrêt D. c/ Bex du 9 mai 1985, a été appliquée dans une dizaine d'arrêts rendus principalement en 1985 et 1986 (CCRI, P. c/ Bex du 5 juin 1985, RDAF 1986 p. 298; R. c/ Lully du 23 juillet 1985; T. c/ Blonay, du 15 août 1985; D. SA c/ Yverdon, du 7 mars 1986; R. SA c/ Yverdon, du 11 avril 1986; P. c/ Renens, du 17 juillet 1986; B. c/ Cheseaux, du 9

juin 1986; P. c/ Cully, du 11 octobre 1990). La commission de recours, dans un arrêt récent, l'a rappelée en constatant qu'elle pouvait s'abstenir d'en réexaminer le bien-fondé et d'en définir les conséquences, les taxes litigieuses étant frappées par la prescription (CCRI, X. SA c/ Montpreveyres, du 4 avril 1991). Quant au Tribunal administratif, il n'a pas encore eu l'occasion de procéder à ce réexamen, notamment dans un arrêt FI 91/043 du 17 mars 1992 où il a jugé qu'en vertu du règlement sur les égouts de la commune de Lausanne (également en cause dans l'arrêt de la CCRI publié dans RDAF 1991 p. 163), le prélèvement d'une taxe complète - au lieu d'une taxe complémentaire - échappait à la critique en cas de construction nouvelle après démolition d'un immeuble existant; le Tribunal administratif a toutefois précisé, dans la réponse au recours de droit public interjeté contre cet arrêt, qu'il se réservait de procéder au réexamen de la jurisprudence de la Commission cantonale de recours. Il faut encore rappeler que l'un des arrêts rendus en 1986 a fait l'objet d'un recours de droit public au Tribunal fédéral interjeté par la commune intimée, qui se plaignait de la violation de son autonomie communale. Le Tribunal fédéral a rejeté ce recours (ATF Commune de Cheseaux c/ CCRI et B. du 13 mars 1987) en considérant que l'autorité cantonale n'avait pas violé l'autonomie de la commune en lui imposant l'introduction d'un taux réduit pour les taxes complémentaires. Toutefois, cet arrêt ne règle pas définitivement la question car, comme la recourante l'observe en l'espèce elle-même à juste titre, la Tribunal fédéral n'a confirmé la décision de la commission cantonale de recours que dans la mesure où il examinait, sous l'angle de l'arbitraire seulement, s'il y avait violation de l'autonomie communale et de l'égalité de traitement. Enfin et surtout, la cause soumise au Tribunal fédéral concernait une taxe complémentaire perçue à la suite d'une augmentation de la valeur d'assurance incendie sans rapport avec des travaux (il s'agissait d'une taxation nouvelle à la valeur à neuf demandée par le recourant lui-même) et cette taxe découlait d'un règlement communal prévoyant qu'elle était "également due lors d'une révision pure et simple de l'ancienne valeur d'assurance jugée insuffisante". Cette situation diffère passablement de celle de la présente cause (où les règlements applicables subordonnent la taxe complémentaire à des transformations ou à un agrandissement notamment) ainsi que de celles qu'ont jugées d'autres arrêts cantonaux sur cette question. 9.

On pourrait tout d'abord se demander, au sujet de la solution adoptée par la commission cantonale de recours en 1985, s'il n'appartient pas au seul législateur ou éventuellement à l'autorité de surveillance, mais à l'exclusion de l'autorité judiciaire, de préconiser une modification précise de tous les règlements communaux en vigueur sans égard à la diversité de ceux-ci (référence à la valeur indexée ou non, perception de la taxe complémentaire avec ou sans travaux dans l'immeuble, taux plus ou moins élevé de la taxe, etc). En effet, la jurisprudence constitutionnelle fédérale reconnaît au législateur un large pouvoir formateur dans l'édiction du droit fiscal (ATF 110 Ia 7, spéc. conc. 2a et 2b), p. 13 ss; Archives 58 p. 74, spéc. cons. 4b). Dans des arrêts récents, la Commission cantonale de recours avait déjà jugé qu'elle se devait de respecter la latitude de jugement accordée à la Municipalité par le législateur communal; elle l'avait fait en se référant à la retenue qui s'impose au juge constitutionnel lorsqu'il examine la conformité à l'art. 4 Cst d'une norme communale (CCRI, B. et Lausanne c/ commission communale de recours, du 6 décembre 1990, RDAF 1991 p. 163). Le Tribunal administratif en a jugé de même (Tribunal administratif, FI 91/043, du 17 mars 1992, déjà cité). Dans ces conditions, il n'est pas impossible que dans la jurisprudence instaurée en 1985, la Commission cantonale de recours ait outrepassé ces limites et méconnu en outre le fait que, tout comme le Tribunal administratif, elle ne disposait que d'un pouvoir d'examen limité à la légalité (voir l'art. 36 LJPA, qui correspond

sur ce point à l'ancien art. 12 de l'arrêté fixant la procédure pour les recours administratifs (APRA) que la CCRI avait cependant longtemps refusé d'appliquer en matière fiscale, v. sur ce point RDAF 1989 p. 449, spéc. cons. 1e p. 453). Compte tenu du schématisme inhérent à l'utilisation de la valeur d'assurance incendie, qui peut varier de 50 % en fonction notamment de la volonté du propriétaire (BGC septembre 1991 p. 1580), il est douteux qu'il appartienne à l'autorité judiciaire d'imposer une règle générale et abstraite elle-même schématique pour éviter des "distorsions" (de l'ordre de 16 % seulement d'après l'exemple régulièrement cité dans l'ancienne jurisprudence) qui pourraient apparaître dans certains cas d'augmentation de la valeur d'assurance incendie rétablissant la valeur effective d'un bâtiment précédemment sous-assuré. Au reste, on peut sérieusement hésiter à considérer comme contraire au principe de l'égalité de traitement le fait qu'un propriétaire doive, s'il a payé une taxe réduite parce que son bâtiment était assuré en dessous de sa valeur effective, s'acquitter ultérieurement d'une taxe complémentaire calculée en fonction d'un indice plus élevé que celui dont il aurait pu bénéficier au moment de la taxe initiale. Un raisonnement analogue permet d'ailleurs de douter que des motifs d'égalité de traitement s'opposent à ce que des taxes complémentaires soient perçues sur la base d'une valeur d'assurance incendie nouvellement calculée à la valeur à neuf - dans les cas qui pourraient subsister depuis 1980 malgré les nouvelles dispositions - alors que cette dernière est de toute manière déterminante pour toutes les constructions nouvelles. Ce qui précède justifie pour le moins que le Tribunal administratif soumette à un nouvel examen la jurisprudence de la commission cantonale de recours rappelée ci-dessus. 10.

On ne saurait procéder à ce nouvel examen sans rappeler l'évolution récente du droit cantonal dans ce domaine, ceci quand bien même la présente cause est soumise à l'ancien droit: En réponse à diverses interventions parlementaires dont une partie critiquait l'utilisation de la valeur d'assurance incendie à des fins contributives, le Conseil d'Etat avait exposé au Grand Conseil diverses mesures qu'il entendait prendre afin de dissuader les communes de recourir à cette valeur pour la perception de leurs taxes (BGC février 1989 p. 1451 à 1465). Il précisait qu'il ne paraissait pas nécessaire d'insérer dans la loi une disposition prohibant l'utilisation de la valeur d'assurance incendie mais il signalait qu'à la fin de l'été 1982 déjà, il avait décidé de refuser désormais d'approuver tout règlement communal nouveau ou modifié qui se référerait à la valeur d'assurance incendie indexée au lieu de la valeur d'assurance de base (voir d'ailleurs un exemple des difficultés d'exécution de cette décision dans l'arrêt de la CCRI du 5 octobre 1989, RDAF 1989 p. 449, spéc. p. 455 principio). Il annonçait en outre son intention d'informer les communes qu'à l'échéance d'un délai de trois ans, l'ECA cesserait de leur communiquer les valeurs d'assurance. Toutefois, le Grand Conseil a refusé de prendre acte du rapport du Conseil d'Etat (BGC février 1989 p. 1478). Ce dernier a répondu à une nouvelle intervention parlementaire - favorable celle-ci à l'utilisation de la valeur ECA - par un projet de loi dont l'exposé des motifs, après avoir cité dans sa partie reproduite au considérant 2 ci-dessus l'arrêt P. du 14 mars 1991 qui se référait lui-même aux précédents débats du Grand Conseil, concluait qu'il n'y avait plus lieu de vouloir interdire l'usage de la valeur ECA, mais qu'il fallait au contraire permettre aux communes d'en disposer tout en précisant, "pour éviter les distorsions les plus criantes", dans quels cas et selon quelles modalités les communes pouvaient y recourir. Le projet de loi du Conseil d'Etat prévoyait l'introduction des dispositions suivantes dans la loi sur les impôts communaux: Art. 4a "Base de calcul Si les communes utilisent la valeur d'assurance incendie (valeur ECA) pour le calcul des taxes de raccordement et d'introduction aux réseaux publics de distribution et d'évacuation d'eau, elles doivent le faire aux conditions

suivantes: La valeur ECA déterminante est celle de l'immeuble au moment du raccordement. Une taxe complémentaire de raccordement ou d'introduction ne peut être perçue que si des travaux ont été entrepris dans l'immeuble. La valeur ECA ne peut être utilisée comme base de calcul pour la perception de taxes annuelles." Art. 36a "Valeur ECA L'Etablissement cantonal d'assurance contre l'incendie fournit aux communes qui en font la demande, contre émoluments, la valeur d'assurance incendie des bâtiments situés sur leur territoire." Ce projet de loi a été adopté le 11 septembre 1991 par le Grand Conseil, qui l'a cependant amendé en suivant la proposition de sa commission de supprimer le dernier alinéa de l'art 4a cité ci-dessus concernant les taxes annuelles (BGC septembre 1991, p. 1578 à 1593 et p. 1801). Le législateur souhaitait en effet laisser aux communes la possibilité de percevoir non seulement les taxes d'introduction, mais également les taxes annuelles sur la base de la valeur d'assurance incendie (BGC précité, p. 1585 à 1592). La modification introduite par la loi du 11 septembre 1991 est entrée en vigueur le 1er juillet 1992 (FAO du 29 novembre 1991). Ces nouvelles dispositions ont été complétées par un arrêté du Conseil d'Etat du 28 février 1992 sur la communication aux communes des valeurs d'assurance incendie des bâtiments, dont l'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 1993 (FAO no 19 du 6 mars 1992, p. 849). L'art. 4 de cet arrêté prévoit que ces valeurs sont communiquées à l'indice 100 de 1990. Il faut préciser ici que l'indice 100 de 1990 correspond à l'indice 800 de l'ancien indice dont la base était de 100 en 1939 (arrêté du 15 décembre 1989, ROLF 1989 p. 591). Quant à la jurisprudence de la commission cantonale de recours instaurant le principe d'un taux réduit pour les taxes complémentaires, elle était brièvement évoquée dans le rapport du Conseil d'Etat dont le Grand Conseil a refusé de prendre acte (BGC février 1989 p. 1457; v. ég. p. 1464) mais elle n'a pas été évoquée dans les débats ultérieurs ni reprise dans une disposition légale (au reste, même la pratique du Conseil d'Etat prohibant depuis quelques années le recours à la valeur d'assurance incendie à l'indice de l'année en cours ne se retrouve pas dans les nouvelles dispositions de la loi sur les impôts communaux). On note en revanche que lors des débats du Grand Conseil, il a été dit que les nouvelles dispositions mettraient fin aux abus liés aux taxes complémentaires (BGC septembre 1991 p. 1591), ce qui laisse penser que le législateur considérait le problème comme réglé. Il ressort de ce qui précède que le Grand Conseil a décidé de régler directement dans la loi le principe et les modalités de l'utilisation de la valeur d'assurance incendie pour la perception des taxes communales. Il est donc sérieusement douteux, en raison du principe de la réserve de la loi, qu'il y ait encore une place pour une réglementation jurisprudentielle de cette utilisation. On ne voit dès lors guère comment la jurisprudence de la commission cantonale de recours pourrait être maintenue. Il est vrai cependant que l'exigence d'un taux réduit pour les taxes complémentaires paraît, au stade de l'élaboration des règlements communaux, être imposée aux communes par les directives du Conseil d'Etat du 28 février 1992 et la circulaire no 1240 du Département de l'Intérieur. Toutefois, ces directives, dont le Tribunal n'a pas à examiner l'application aux communes, ne le lient pas dans l'exercice du contrôle juridictionnel des décisions de taxation communales. 11.

L'application du principe jurisprudentiel du taux réduit pour les taxes complémentaires impliquerait le renvoi de la cause à l'autorité communale pour qu'elle modifie non pas directement sa décision de taxation, mais préalablement le règlement communal lui-même, dont les nouvelles dispositions devraient avoir effet rétroactif (sur les difficultés que cela engendre, voir l'arrêt CCRI B. c/ Cheseaux du 14 mars 1991) avant qu'une nouvelle décision puisse être rendue. Toutefois, compte tenu des réserves que suscite cette jurisprudence au terme du réexamen auquel le Tribunal vient de

procéder, on ne saurait s'écarter du règlement dûment adopté par le législateur communal sans vérifier au préalable si l'application à la recourante du taux non réduit prévu par le règlement pour le calcul de la taxe complémentaire entraîne des conséquences inéquitables au point qu'elles pourraient paraître violer concrètement un principe constitutionnel. A cet égard, le Tribunal constate qu'en l'espèce, l'application intégrale du règlement communal est tantôt défavorable, tantôt favorable à la recourante. C'est la raison pour laquelle celle-ci ne conteste pas le montant de la taxe afférente à la deuxième série de travaux effectués (voir ci-dessus considérant 5 au début). En outre, aucun élément du dossier ne permet de penser que la recourante se trouverait dans le cas - envisagé par l'ancienne jurisprudence - du propriétaire d'un bâtiment sous-assuré contraint de s'acquitter d'une taxe complémentaire calculée sur une valeur d'assurance affectée d'un indice plus élevé qu'au moment de la taxe précédente. Comme par ailleurs la perception d'une taxe complémentaire à la suite de travaux n'a jamais été mise en cause, ni dans son principe ni dans la modalité consistant à la calculer en tenant compte de l'indice annuel de la valeur d'assurance incendie (ci-dessus considérant 4), il n'y a pas lieu de s'écarter de l'application rigoureuse du texte clair du règlement communal. Il convient donc non seulement de rejeter le recours, mais de fixer les taxes conformément aux règlements communaux applicables. A juste titre, la commune intimée expose que le principe de l'économie de la procédure s'oppose à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité communale car cela provoquerait un nouveau recours. Les chiffres servant de base au calcul de la taxe n'étant pas contestés, il y a lieu de réformer directement la décision attaquée en doublant le montant de la taxe et en laissant à la Commune le soin d'exécuter le présent arrêt en adressant à la recourante un décompte tenant compte des versements effectués. 12. Déboutée, la recourante sera chargée des frais. Elle n'a pas droit à des dépens, qui seront en revanche accordés à la commune intimée, qui a consulté un avocat pour procéder devant l'autorité cantonale de recours.

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