

VD_OMNI FI.1998.0056 vom 11. April 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-04-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0056

FR: VD_OMNI FI.1998.0056 du 11 avril 2001

IT: VD_OMNI FI.1998.0056 del 11 aprile 2001

Regeste

Association cantonale vaudoise des hôteliers et crts c/Office cantonal de la police du commerce | Détenant la souveraineté fiscale primaire, le canton n'a pas besoin d'une habilitation de la constitution fédérale pour prélever une taxe de patente sur l'exploitation des établissements publics, qui est un impôt spécial soumis à l'exigence d'une base légale. Inapplicabilité des principes de la couverture de frais et de l'équivalence. La taxe de patente de la LADB n'est pas un impôt sur les boissons alcooliques, distillées ou non (art. 32 bis et 32 quater aCst pas applicables) (consid. 2 et 3).

Erwägungen

E. 14

in fine ad no 25), le droit de patente perçu comme impôt spécial sur les auberges et les petits commerces relève de la compétence fiscale des cantons instaurée par l'art. 31 al. 2, première phrase, Cst. Cette disposition constitutionnelle réserve les prescriptions cantonales sur l'exercice du commerce et de l'industrie et sur leur imposition. La taxe de patente de l'art. 43 LADB peut donc être prélevée par le canton sans que la Constitution fédérale n'ait à l'y habilitier. Les recourants ne peuvent ainsi invoquer que d'éventuelles restrictions à la compétence cantonale pouvant découler de la Constitution fédérale ou du droit fédéral prévalant sur le droit cantonal. La Constitution fédérale du 18 avril 1999 entrée en vigueur le 1er janvier 2000 (applicable également puisque les taxes litigieuses sont fixées pour la période quadriennale 1998-2001) n'a rien changé sur ce point: l'art. 3 Cst (1999) prévoit que les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et qu'ils exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Cette disposition consacre notamment l'autonomie substantielle des cantons en matière de détermination et de prélèvement de leurs recettes (Message du Conseil fédéral, FF 1997 I p. 131). b) L'art. 32 quater al. 2 Cst (1874) permet aux cantons, tout en respectant la liberté du commerce et de l'industrie, de subordonner le commerce de boissons non distillées à une autorisation et au paiement d'un "modeste émolument". Quant à l'art. 32 quater al. 3 Cst (1874), il prohibe la perception d'impôts spéciaux autre que ce "droit de patente". Comme on vient de le voir, la compétence des cantons d'édicter des prescriptions sur le commerce et de l'imposer découle déjà de l'art. 31 al. 2 Cst (1874) si bien que la seule portée de l'art. 32 quater al. 2 Cst est de limiter le pouvoir du législateur cantonal en ce sens que seul un émolument "modeste" peut frapper le commerce de boissons non distillées (Aubert, dans Commentaire de la constitution fédérale de la Confédération suisse, no 39 ad art. 32 quater). L'art. 32 quater al. 2 et 3 Cst avait pour but d'empêcher les cantons d'augmenter par l'impôt le prix des boissons fermentées, ainsi que le rappelle les recourants. Il s'agissait d'amener les consommateurs à se détourner des boissons distillées, soit en particulier de l'alcool de pomme de terre puis de l'alcool de

pomme et de poire (Aubert, op. cit., no 3, 4, 7 et 43 ad art. 32 quater; pour un historique plus complet de cette préoccupation voir ch. 3 à 15 ad art. 32 bis). On notera au passage que selon ce commentateur, qui se fonde sur les renseignements de la Régie fédérale des alcools, les cantons qui ont fait usage de la permission de prélever un modeste émolument sur le commerce de boissons non distillées ne sont pas nombreux (Aubert, ch. 41 ad art. 32 quater Cst). Bien que l'autorité intimée s'attache elle aussi à l'art. 32 quater Cst (1874), pour démontrer que l'art. 43 LADB le respecte, on peut sérieusement se demander si la taxe de patente de l'art. 43 LADB relève réellement de cette disposition qui limite la compétence fiscale des cantons en leur impartissant de ne prélever qu'un "modeste émolument". Certes, le "prix des patentes" était anciennement fixé en fonction des boissons alcooliques que les différentes sortes de patentes permettaient de débiter ou de vendre (loi du 21 août 1903 sur la vente en détail des boissons alcooliques et sur la police des établissements publics, art. 18, ROLV 1903 p. 190 s., modifié par nouvelle du 26 novembre 1919, ROLV 1919 p. 639 s.; on note qu'il y avait néanmoins un prix pour la patente des "auberges de tempérance et établissements sans alcool"; loi du 17 mai 1933 sur la polices des établissements publics et la vente des boissons alcooliques, art. 27, ROLV 1933 p. 84). Cependant, la loi du 3 juin 1947 a modifié ce système en fixant le prix des patentes - du moins celles des établissements publics - non plus en fonction des boissons alcooliques, mais principalement en fonction du genre d'établissement - café-restaurant et glacier, restaurant et tea-room, hôtels, etc. (loi du 3 juin 1947 sur la polices des établissements publics et la vente des boissons alcooliques, art. 57, ROLV 1947 p. 143 s.; d'après l'exposé des motifs, il s'agissait, sans diminuer le prix des patentes, de simplifier le système et de mettre fin aux inégalités d'un district à l'autre, BGC printemps-août 1947 p. 455 s. et 459 s.; l'art. 57 de la loi de 1947 prenait en compte, outre le genre de l'établissement, le "chiffre d'affaires boissons" et le nombre de lits). Comme le rappelle la réponse de l'autorité intimée citée dans l'état de fait du présent arrêt, la pondération doublant la charge fiscale du chiffre d'affaires "boissons" a été introduite en 1977 à la suite des arrêts du Tribunal fédéral de 1974 et de négociations entre l'association des hôteliers et celles des cafetiers-restaurateurs (c'est à ce moment que le chiffre d'affaires "restauration" et "logement" a commencé d'être pris en compte). La LADB de 1984 a remplacé la loi de 1947 sans apporter de modifications de fond sur la question des taxes de patente (BGC automne 1984 p. 644). Ainsi, la taxe de patente de l'art. 43 LADB n'est pas une taxe sur les boissons alcooliques. Elle frappe un autre objet, qui est l'exploitation d'un établissement public ou d'un établissement analogue, y compris sans alcool. Certes, la loi, en instaurant un maximum de 10'000 francs au lieu de 20'000 francs pour les établissements sans alcool (art. 43 al. 1 lit. a ch. 2 LADB), paraît prévoir un barème différent pour les tea-rooms, bars à café et hôtels sans alcool mais en pratique, d'après les explications recueillies en audience, le barème appliqué est le même que pour les autres établissements (il se trouve simplement qu'un tea-room n'atteint jamais un chiffre d'affaires pouvant conduire à une taxe de plus de 10'000 francs selon le barème; le recours ne porte pas sur cette question, qu'il n'y a pas lieu d'élucider plus avant). Quant aux critères de taxation de l'art. 43 al. LADB, ils se réfèrent au chiffre d'affaires "boissons" mais ils ne distinguent pas spécialement les boissons alcooliques des autres boissons. On peut finalement s'abstenir d'élucider la portée de l'art. 32 quater Cst (1874) en regard de la taxe de patente de l'art. 43 LADB: à supposer que cette disposition constitutionnelle soit applicable, les recourants ne soutiennent finalement pas qu'elle serait violée parce que la taxe de patente dépasserait, en tant que cette taxe frappe l'alcool, le "modeste émolument" qu'autorise l'art. 32 quater al. 2 Cst (1874). Quant à l'art. 32 quater al. 3 Cst (1874)

prohibant les impôts spéciaux, il ne vise pas les droits de patente ni les émoluments prélevés sur les aubergistes et le commerce (Aubert, no 44 ad art. 32 quater). c) Les recourants invoquent l'art. 41a al. 6 de la loi fédérale sur l'alcool (LAlc). L'art. 41a LAlc a le teneur suivante: "Les cantons perçoivent pour la patente de commerce de détail une redevance dont le montant est déterminé d'après le genre et l'importance de l'exploitation." 2 Celui qui exploite plusieurs points de vente ou de livraison de boissons distillées, doit être au bénéfice d'une patente pour chacun d'eux. 3 Peuvent être admis à pratiquer le commerce de détail des boissons distillées, les producteurs d'eau-de-vie, les établissements de l'hôtellerie et de la restauration y compris les services de restauration dans les aéronefs et les trains ainsi que sur les bateaux, les commerces de vins et de spiritueux, les boutiques hors-taxe, les pharmacies et les drogueries, de même que les commerces offrant un large assortiment de denrées alimentaires qui comprend également des boissons sans alcool. 4 ... 5 Est réservée la compétence des cantons de soumettre le commerce de détail à des restrictions supplémentaires exigées par le bien-être public. 6 Les cantons perçoivent pour la patente de commerce de détail une redevance dont le montant est déterminé d'après le genre et l'importance de l'exploitation. Pour les recourants, l'art. 41a al. 6 LAlc est violé (comme le principe de l'égalité de traitement) par le fait que l'art. 43 LADB traite de manière semblable des établissements de nature foncièrement différente (café-restaurant, hôtel garni, dancing, apparthôtel) alors que l'art. 41a al. 6 LAlc impose de tenir compte du genre et l'importance de l'exploitation. La loi fédérale sur l'alcool ne vise que les boissons distillées (soit, en simplifiant, celles dont la teneur en alcool dépasse 15°, art. 2 LAlc). L'art. 41a LAlc prévoit que l'exercice du commerce de détail de boissons distillées dans les limites du canton est subordonné à une patente délivrée par l'autorité cantonale compétente. Il s'applique notamment aux établissements de l'hôtellerie et de la restauration (al. 3). A en croire le message du Conseil fédéral relatif à la modification de la loi fédérale sur l'alcool du 19 décembre 1980, l'art. 41a al. 6 LAlc est censé transformer en obligation la faculté des cantons de soumettre le commerce de détail et le débit de boissons distillées au paiement d'un droit; en outre, ce droit doit être échelonné non plus en fonction de l'importance des opérations et du chiffre d'affaires mais en fonction des systèmes particuliers d'activité commerciale, selon leur importance, leur structure et leur genre de clientèle; on attendait des cantons, disait le Conseil fédéral, qu'ils s'adaptent aux habitudes nouvelles du marché (FF 1979 I p. 102) caractérisé notamment par l'émergence de libres-services, de discounts, etc. (FF 1979 I p. 63 s.; on observe au passage que la clause du besoin que le Conseil fédéral prévoyait d'obliger les cantons à introduire n'a pas été adoptée par le législateur fédéral). On peut ici aussi se demander si la taxe de patente des établissements publics et analogues instaurée par l'art. 43 LADB peut réellement être considérée comme un droit prélevé sur le commerce de détail au sens de l'art. 41a al. 6 LAlc. En effet, la taxe de patente de l'art. 43 LADB frappe, on vient de le rappeler, l'exploitation d'un établissement public dans sa globalité et non pas le commerce ou le débit de boissons distillées (seules visées par la LAlc) ni même le commerce de boissons alcooliques en général (contrairement à la taxe des débits de boissons alcooliques à l'emporter prévue par l'art. 97 LADB). Peu importe cependant car tous les établissements "avec alcool" soumis à l'art. 43 LADB ont, du point de vue de l'alcool en général, pour caractéristique d'en servir à leurs hôtes dans leurs locaux. On ne voit donc pas que l'art. 41a al. 6 LAlc, à supposer qu'il soit applicable, puisse imposer une distinction justifiée par un "système particulier d'activité commerciale" en matière de boissons distillées, ni qu'il y ait matière pour le canton, en matière d'établissement publics, à s'adapter aux nouvelles habitudes du marché des boissons distillées que le législateur avait

en vue. Le grief de violation de l'art. 41a al. 6 LAlc, à supposer que celui-ci s'applique, est mal fondé. IV. Chiffre d'affaires et taxe sur la valeur ajoutée 4. Les

recourants font valoir, presque de manière indirecte, que si l'autorité intimée devait considérer que la taxe doit être reportée sur le prix des chambres d'hôtel ou de la restauration, la taxe constituerait un impôt de consommation du même genre que la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui est interdit aux cantons par l'art. 41ter al. 2 Cst (1874). On ne voit tout d'abord pas comment les exploitants pourraient, en pratique, reporter la taxe de patente sur le prix réclamé à leurs clients puisque cette taxe ne s'exprime pas en un pourcentage fixe du prix et que, déterminée selon un barème progressif (puis dégressif dans sa partie supérieure) en fonction du chiffre d'affaires des années écoulées, elle ne correspond pas à une proportion prévisible du chiffre d'affaires de l'année en cours. Quoi qu'il en soit, le moyen soulevé par les recourants doit être rejeté. En effet, le Tribunal fédéral a jugé, en matière de taxe professionnelle genevoise frappant en partie des chiffres d'affaires qui étaient déjà soumis à l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires ou en étaient expressément exonérés, qu'il fallait considérer par "impôt du même genre" tout impôt de consommation dont la charge économique est financièrement supportée par le dernier acquéreur (l'utilisateur) et qui est calculé en fonction du prix de la marchandise. La compétence fédérale de percevoir un impôt de consommation n'excluait pas la faculté pour les cantons d'utiliser les chiffres d'affaires des entreprises pour calculer un impôt cantonal, à la condition qu'ils ne cherchent pas par là à en charger finalement aussi le consommateur en fonction du prix de la marchandise. Tel n'était cependant pas le cas de la taxe professionnelle genevoise qui était un impôt professionnel général et non pas un impôt de consommation (Archives 49 p. 345 consid. 6 p. 356-357, ainsi résumé dans ATF 122 I 213 consid. 3c). Le Tribunal fédéral a aussi jugé que le droit des pauvres prélevé dans le canton de Genève, même destiné à être reporté sur le consommateur, n'est pas un impôt du même genre que la taxe sur la valeur ajoutée car il frappe uniquement certaines prestations de service, soit les divertissements (ATF 122 I 213, rappelé dans un arrêt récent concernant la taxe bernoise sur les déchets, ATF 125 I 449, consid. 2 c). La taxe de patente de l'art. 43 LADB, qui frappe la branche de l'hôtellerie et de la restauration, se trouve dans la même situation: elle ne tombe pas sous le coup de l'art. 41ter al. 2 Cst (1874) ni sous celui de son équivalent actuel, l'art. 134 Cst (1999). V. Généralité de l'impôt 5. Les

recourants font valoir que dans le mesure où elle serait un impôt mixte, le prélèvement de la taxe de patente viole le principe de la généralité de l'impôt, qui implique que la charge de l'impôt soit répartie sur l'ensemble des citoyens. Selon eux, la différence de traitement ne pourrait trouver sa justification que dans la capacité contributive particulière des entreprises assujetties mais cette capacité particulière n'existe pas, la branche concernée étant au contraire confrontées à de grandes difficultés. Les recourants font encore valoir que la perception de la taxe de patente en fonction du chiffres d'affaires serait contraire au principe de l'imposition proportionnelle à la capacité contributive, une entreprise pouvant réaliser un chiffre d'affaire important tout en faisant des pertes. A l'audience, ils ont souligné que dans le tout récent Exposé des motifs proposant une nouvelle loi sur les auberges et débits de boissons, le Conseil d'Etat admet lui-même que la taxe de patente de l'art. 43 LADB "soumet les exploitants d'établissements à un véritable impôt créant ainsi une inégalité de traitement avec les commerces ordinaires" (Rapport du Conseil d'Etat sur la motion Haldi, exposé des motifs et projet de loi sur les auberges et les débits de boisson et projet de loi modifiant la loi sur les préfets, document du Grand Conseil janvier 2001 no 241, R.62/00, P.L. 35-36/00). a) Dans un arrêt récent concernant l'impôt prélevé par le canton

de Bâle sur les immeubles des personnes morales exonérées d'impôt en tant qu'institution de prévoyance professionnelle, le Tribunal fédéral a rappelé que le principe de l'égalité devant la loi trouve sa concrétisation en matière d'impôt dans les principes de la généralité de l'impôt et de l'égalité de l'imposition, ainsi que dans le principe de l'imposition d'après la capacité contributive (voir désormais la règle explicite de l'article 127 al. 2 Cst de la Constitution fédérale du 18 avril 1999). Ainsi, les contribuables qui se trouvent dans une situation économique identique doivent être imposés de manière égale. Cependant, le législateur possède aussi en matière fiscale, dans les limites de la Constitution, un pouvoir formateur qui lui confère une liberté étendue. L'égalité devant la loi n'est pas violée du seul fait que le législateur adopte des solutions qui ne suivent pas en tous points un système économique, juridique ou financier déterminé. Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive n'exige pas non plus, sur le plan horizontal, une imposition absolument égale en cas de capacité contributive identique, car ici également les possibilités de comparaison sont limitées. Le juge constitutionnel doit donc s'imposer une certaine retenue lors de l'examen des réglementations légales qui, inévitablement, ne sont pas parfaites. A défaut, il risque de créer de nouvelles inégalités en tentant d'établir l'égalité entre deux catégories de contribuables. A ceci s'ajoute que pour être praticable, le droit fiscal ne peut éviter de recourir dans une certaine mesure à des règles schématiques et forfaitaires, qui sont admissibles pour ce motif. Dans la mesure où l'égalité de traitement absolue ne peut pas être atteinte, il suffit que la réglementation légale ne conduise pas à imposer plus lourdement ou à préférencier systématiquement certains groupes de contribuables (ATF 126 I 76, consid. 2 a). b)

Dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 novembre 1978 concernant la taxe de patente frappant le commerce de boissons alcooliques (Placette et consorts, produit par l'autorité intimée), le Tribunal fédéral a rappelé que le principe de la généralité de l'impôt ne s'applique qu'à l'impôt principal ou général mais qu'il n'interdit pas le prélèvement d'impôts spéciaux, notamment ceux qui frappent le commerce et l'industrie et qui sont spécifiquement réservés par l'art. 31 al. Cst (1874). Sous l'angle de la liberté du commerce et de l'industrie, le Tribunal fédéral a jugé dans l'arrêt sur la taxe professionnelle du canton de Genève que si l'art. 31 al. 1 Cst. garantit cette liberté, l'art. 31 al. 2 réserve expressément les prescriptions cantonales sur l'exercice du commerce et de l'industrie ainsi que leur imposition. Selon la jurisprudence et la doctrine, cette réserve signifie que les cantons peuvent assujettir à des impôts spéciaux certaines activités commerciales et industrielles (par ex. les cinémas, le colportage, les ventes de soldes, les ventes par distributeurs automatiques). Cette imposition ne doit cependant pas déroger au principe de la liberté du commerce et de l'industrie, selon le texte exprès de l'art. 31 al. 2 Cst. Cette réglementation est interprétée en ce sens que l'imposition spéciale du commerce n'est admissible que dans certaines limites: - le prélèvement d'un impôt spécial doit se justifier juridiquement par des motifs objectifs suffisants; au sujet de l'importance de ces motifs, la jurisprudence n'a pas posé des exigences particulièrement élevées jusqu'ici; - l'impôt sur le commerce ne doit pas viser un but protectionniste; il ne peut pas se justifier par des motifs de politique économique; - l'impôt sur le commerce ne saurait avoir un effet prohibitif; il ne doit pas rendre impossible l'exercice d'une activité lucrative (arrêt du Tribunal fédéral du 22 décembre 1978, Archives 49 p. 345, consid. 3b) 6.

Au vu de cette jurisprudence, et comme les recourants ne font pas sérieusement valoir que la taxe de patente rendrait impossible leur activité lucrative, la question qui se pose est essentiellement de savoir s'il existe des "motifs suffisants" de prélever la taxe de patente de l'art. 43 LADB.

a) En audience, les représentant des recourants, évoquant l'évolution de la

réglementation et les négociations qui ont précédé l'adoption du nouveau barème du 29 octobre 1997, ont également évoqué l'évolution récente du droit cantonal quant à la clause du besoin. Il faut rappeler à cet égard que la LADB instaurait effectivement une clause du besoin: l'ancien art. 32 LADB soumettait la délivrance, le renouvellement ou le transfert d'une patente à l'existence d'un besoin apprécié en fonction de l'intérêt général et du nombre des établissements publics débitant des boissons alcooliques; cette réglementation empêchait en principe la délivrance d'une nouvelle patente de café-restaurant lorsque le nombre de ces établissements atteignait une certaine proportion du nombre d'habitants (1 pour 300 à 500 habitants suivant l'importance de l'agglomération). Comme l'avait constaté le Tribunal fédéral en se référant au Bulletin du Grand Conseil (ATF du 22 juin 1994, commune de Morges, arrêt cantonal GE 92/083, citant BGC automne 1984, p. 642 et 736), ce dispositif législatif était fondé sur l'art. 32 quater Cst (1874): il s'agissait d'une clause du besoin visant à lutter contre l'alcoolisme et non pas de la clause du besoin que permettait l'art. 31 ter Cst 1874 (clause du besoin protégeant la branche si elle est menacée par une concurrence excessive; une telle restriction de la liberté économique est désormais proscrite, sous réserve d'un délai d'adaptation de 10 ans, v. art. 196 ch. 7 Cst) (1999). La clause du besoin des art. 32 s LADB a été abrogée par la novelle du 19 juin 1995 entrée en vigueur le 1er octobre 1995. Evoquant la clause du besoin, les représentants des recourants ont déclaré en audience qu'au moment de l'élaboration de la novelle du 19 juin 1995, ils avaient fait valoir qu'en raison de la suppression de la clause du besoin, la profession ne devait plus être soumise à la taxe de patente: à leur avis, dès lors que l'Etat n'assurait plus la protection de la profession contre la concurrence, il n'y avait plus de raison qu'il continue de percevoir une taxe de patente (les associations professionnelles s'étaient effectivement opposées à la suppression de la clause du besoin par crainte qu'elle n'amène une concurrence acharnée, BGC juin 1995 p. 606 et 608). Le Chef du Service de l'économie et du tourisme a exposé durant l'audience que la clause du besoin, en permettant à l'autorité cantonale et communale de procéder à une appréciation de la situation, était délibérément utilisée pour limiter la concurrence dans la branche des établissements publics et que sa suppression avait entraîné de profonds bouleversements économiques dans la profession. Il n'est plus temps de discuter à nouveau la question de savoir si la clause du besoin était exclusivement fondées sur l'art. 32 quater Cst et tendait à lutter contre l'alcoolisme ou si, comme l'indiquait le Conseil d'Etat dans l'exposé des motifs de 1995, la clause du besoin avait trop souvent pour effet de maintenir des situations acquises -monopole - au détriment de la concurrence (BGC juin 1999 p. 610). De toute manière, selon le commentateur déjà cité, il n'y a guère de différence entre les deux clauses du besoin du point de vue des conséquences pratiques et des critères servant à les appliquer (Aubert, no 25 ad art. 31 ter Cst). Peu importe cependant car il est évident que la taxe de patente, en tant que contribution spéciale, ne peut pas trouver la justification exigée par la jurisprudence fédérale dans le fait que la branche considérée bénéficiait grâce à la clause du besoin d'une protection contre la libre concurrence. Cette violation de la liberté économique (selon la nouvelle terminologie de l'actuel art. 26 Cst) intervenant dans le jeu de la concurrence, désormais inconstitutionnelle, ne correspondait pas non plus à la volonté du législateur cantonal lors de l'adoption de la LADB en 1984. Ce serait donc en vain que les recourants tenteraient de soutenir que la taxe de patente perdrait toute justification du point de vue constitutionnel par le fait que la clause du besoin a été supprimée en 1995. On ajoutera que le législateur cantonal est loin d'avoir suivi ce point de vue puisque la novelle du 19 juin 1995 a tout à la fois supprimé la clause du besoin et augmenté de 10'000 à 20'000 francs le maximum de la taxe de patente fixé par

l'art. 43 lit. a ch. 1 LADB. b) Les travaux préparatoires ne renseignent guère sur la position du législateur quant aux motifs pouvant justifier à son avis la perception de la taxe de patente: le plus souvent, seule la question du montant de la taxe est abordée (BGC juin 1995 p. 620, où le Conseil d'Etat expose que la situation financière du canton ne permet pas de renoncer aux taxes de patente; BGC automne 1984 p. 644; printemps-août 1947 p. 459). On constate qu'en 1933 était introduit un tarif tenant principalement compte du genre de boisson alcoolique, la question de la compatibilité avec le "modeste émolument" de l'art. 32 quater Cst étant évoquée aux débats pour le prix des patentes de boissons non distillées, (BGC printemps 1933 p. 194 et 252 ss). On y apprend aussi qu'en 1888, une importante hausse des taxes patentes avait accompagné l'abandon de l'impôt de consommation (BGC printemps 1933 p 153-154; v. ég. "Exposé des motifs et projet de loi sur la vente en détail des boissons alcooliques et sur la police des établissements publics destinés à la vente au détail des boissons", p. 7, dans BGC 1888, vol I: les trois catégories de patentes proposées visaient respectivement la vente de boissons alcooliques non distillées, la vente de boissons alcooliques distillées, ou les deux à la fois, la première catégorie étant moins taxée que les deux dernières). c)

Ainsi, apparemment, la taxe de patente était plutôt conçue, du moins à l'origine, comme une contribution publique visant la consommation, principalement celle de boissons alcooliques distillées ou non, ce qui laisse supposer que la justification de la taxe résidait dans la volonté de créer, suivant la formule utilisée par le Tribunal fédéral au sujet du droit des pauvres à Genève, "une surimposition des certaines dépenses considérées comme caractéristiques d'un certain niveau de vie". De fait, la fréquentation des cafés-restaurants et des hôtels revêt, actuellement encore au moins en partie, une composante de luxe pouvant justifier la perception d'une contribution publique spéciale. d)

On peut aussi prendre en considération le fait, invoqué par l'autorité intimée en audience, que les établissements publics, particulièrement ceux qui sont ouverts la nuit, peuvent engendrer de troubles de l'ordre public nécessitant des intervention de la gendarmerie cantonale ou des polices municipales. Ces interventions policières, les tâches dévolues aux municipalités (art. 57 ss LADB), de même que les tâches de contrôle et de sanction incombant au Département cantonal compétent (art. 77 ss LADB), peuvent également constituer la justification de la taxe de patente cantonale et communale.

e) Quelle que soit, des deux sortes de justifications exposées ci-dessus (lettres c et d), celle qui correspond le mieux à la volonté du législateur, le Tribunal administratif constate que la perception de la taxe de patente peut se justifier par des considérations raisonnables qui remplissent, compte tenu du fait que la jurisprudence fédérale citée ci-dessus n'a pas posé des exigences particulièrement élevées, la condition de constituer des "motifs objectifs suffisants" de prélever une contribution publique spéciale. Un examen plus approfondi de cette justification, qui relève plus de considérations politiques, n'incombe pas au Tribunal administratif compte tenu de la réserve qui s'impose au juge à l'endroit du pouvoir formateur du législateur en matière fiscale (considérant 5a ci-dessus).

f) Certes, le Conseil d'Etat exprime désormais l'avis que la taxe de patente de l'art. 43 LADB soumet les exploitants d'établissements à un véritable impôt, créant ainsi une inégalité de traitement avec les commerces ordinaires. Les recourants l'ont relevé en citant le récent exposé des motifs concernant la nouvelle LADB actuellement en discussion (Rapport du Conseil d'Etat sur la motion Haldi, exposé des motifs et projet de loi sur les auberges et les débits de boisson et projet de loi modifiant la loi sur les préfets, document du Grand Conseil janvier 2001 no 241, R.62/00, P.L. 35-36/00). Cependant, cela ne change rien à la constatation qu'au sens de la jurisprudence, il existe des motifs suffisants de

prélever une taxe de patente: comme les deux points de vue sont défendables du point de vue constitutionnel, il n'appartient pas au Tribunal administratif, dans le domaine fiscal, d'imposer à titre rétroactif la conception désormais défendue par le gouvernement et de contrecarrer ainsi l'application de la teneur actuelle de la LADB. Il en va ainsi différemment des autres restrictions, hors du domaine fiscal, à la liberté économique garantie par les art. 27, 36 et 94 Cst (1999) (voir par exemple GE 98/102 du 7 juin 2000). VI. Capacité contributive 7.

Les recourants font encore valoir que la perception de la taxe de patente en fonction du chiffre d'affaires serait contraire au principe de l'imposition proportionnelle à la capacité contributive, une entreprise pouvant réaliser un chiffre d'affaires important tout en faisant des pertes. a)

Il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral que d'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 118 Ia 1, consid. 3b). Le principe de l'imposition selon la capacité contributive signifie que les contribuables doivent être imposés de manière égale en fonction des moyens qui leur reviennent; la charge fiscale doit être déterminée en fonction des circonstances personnelles du contribuable et des biens économiques qui sont à sa disposition (ATF 122 I 101, consid. 2b/aa). b)

L'art. 127 Cst (1999) a la teneur suivante: Art. 127 Principes régissant l'imposition 1 Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. 2 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. 3 La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires. c)

L'art. 19 Cst VD a la teneur suivante: Les contributions sont établies pour l'utilité générale. La loi peut seule instituer les impôts; elle en fixe l'objet et les modalités en fonction des facultés économiques des contribuables. L'impôt sur le revenu global net et l'impôt complémentaire sur la fortune nette sont progressifs et tiennent compte des charges de famille. Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques sont compensés intégralement et à chaque période fiscale. Il est vrai que l'art.

E. 19

al. 2 Cst vise tous les impôts (et non seulement l'impôt sur le revenu cité à l'art. 19 al. 3) et que si les "facultés économiques des contribuables" sont les "biens économiques à leur disposition" (selon la formule utilisée par la jurisprudence fédérale) et correspondent à leur revenu net ou leur bénéfice net ou à leur fortune nette, il ne serait pas possible d'imposer l'exploitation d'un établissement en fonction de son chiffre d'affaires sans tenir compte de la question de savoir si ce chiffre d'affaires laisse un bénéfice après déduction des charges. Tel ne peut cependant pas être le sens de l'art. 19 Cst VD car cette interprétation reviendrait à empêcher la perception de tout impôt qui ne serait pas perçu en fonction du revenu ou du bénéfice, condamnant ainsi une bonne partie des autres impôts tels que le droit de mutation prévu par la LMSD (RSV 9.5) ou les différents impôts spéciaux comme l'impôt prévu par la loi du 10 novembre 1986 sur la taxe des véhicules automobiles, des cyclomoteurs et des bateaux (RSV 9.6), l'impôt cantonal sur les chiens, etc. Il faut bien voir que dans sa teneur initiale de 1885, l'art. 19 Cst VD énumérait les différents impôts (impôt sur le revenu du travail, impôt sur la fortune mobilière, impôt foncier, droit de timbre et droit de mutation; ROLV 1885 p. 30 s.). La teneur de 1921 (ROLV 1921 p. 166) mentionnait encore l'impôt

sur la fortune mobilière et immobilière et l'impôt sur le produit du travail en précisant que la loi fixe les règles d'application et les modalités des divers impôts (l'existence du droit de mutation, par exemple, n'était pas remise en cause, v. BGC printemps 1921 p. 109). La référence à la capacité contributive des contribuables est un amendement au projet succinct du Conseil d'Etat (outre l'art. 19 al. 1, il prévoyait simplement à l'alinéa 2 que la loi fixe l'objet et les modalités des divers impôts) introduit par la commission parlementaire dans le but de "permettre de prendre en considération d'autres éléments que la fortune et le revenu, à l'égard de certains contribuables dont le potentiel économique réside ailleurs" (BGC printemps-août 1954 p. 556; l'essentiel du débat a porté sur un amendement tendant à introduire le principe d'un impôt sur les gains immobiliers, rejeté notamment pour le motif qu'il faudrait alors prévoir expressément tous les autres impôts, BGC cité p. 576). Cela signifie que - même si cela peut paraître un peu curieux - la référence à la capacité contributive du contribuable à l'art. 19 a. 2 Cst VD a précisément pour but de permettre la perception d'impôts frappant d'autres éléments que le revenu ou la fortune. Il en résulte finalement que l'art. 19 al. 2 Cst VD doit être interprété comme l'actuel art. 127 al. 2 Cst (1999) cité ci-dessus, qui n'impose le respect du principe de l'imposition selon la capacité économique que "dans la mesure où la nature de l'impôt le permet". Or une contribution publique qui par nature frappe l'exploitation d'établissements publics doit être proportionnée logiquement à l'intensité de cette exploitation, dont la mesure est le chiffre d'affaires. Le grief tiré d'une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive est donc mal fondé. VII. Base légale et délégation 8. Pour les recourants, la taxe de patente n'a pas de base légale suffisante car elle s'écarte du principe de l'équivalence. Ce qu'ils entendent pas là, c'est que la loi ne fixe que le maximum et le minimum sans donner d'indications sur la gradation de la taxe (ces indications ne ressortent que du règlement du Conseil d'Etat). Les recourants complètent ce moyen en invoquant une violation du principe de l'équivalence pour le cas où la taxe de patente serait une taxe causale. Les recourants se réfèrent également à la jurisprudence du Tribunal fédéral en faisant valoir qu'elle admet la délégation des compétences du législateur à une autre autorité cantonale à la triple condition de n'être pas prohibée par la constitution cantonale, de se limiter chaque fois à une matière déterminée avec des directives précises portant sur l'essentiel et d'être consentie par un acte soumis au référendum. Ils affirment que la délégation législative serait prohibée en matière fiscale par la Constitution vaudoise. a) Les recourants n'étaient pas leur affirmation selon laquelle la délégation législative serait prohibée en matière fiscale par la Constitution vaudoise. Le texte de l'art. 19 al. 2 Cst VD (" La loi peut seule instituer les impôts; elle en fixe l'objet et les modalités en fonction des facultés économiques des contribuables ") subordonne l'instauration d'un impôt à l'adoption d'une loi mais ne définit pas le degré de précision que cette dernière doit revêtir. On ne peut rien tirer non plus des art. 44, 59 ou 60 Cst VD. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs constaté dans les arrêts produits par l'autorité intimée que la délégation au Département n'était pas prohibée par la Constitution vaudoise (arrêt Carrefour, consid. 3b au début, et arrêt Winkler, consid. 3b au début, tous deux du 22 mai 1974) et on ne voit pas qu'une délégation au Conseil d'Etat - comme à l'art. 43 LADB - le soit. Ces arrêts écartent également le moyen tiré de l'absence de référendum; ce dernier n'est d'ailleurs pas exigé par la jurisprudence fédérale (ATF 124 I 216 consid. 3a). Il reste donc à examiner si la base légale figurant à l'art. 43 LADB est suffisamment précise pour permettre le prélèvement de la taxe de patente. b) Dans un arrêt très récent concernant l'émolument du registre foncier du canton de Soleure (ATF 126 I 180), le Tribunal fédéral a rappelé la jurisprudence de la manière suivante: Les

contributions publiques doivent avoir en principe leur fondement dans une loi formelle qui fixe elle-même pour le moins le cercle des contribuables ainsi que l'objet de la contribution et le mode de calcul. Pour certaines contributions causales, ces exigences peuvent être réduites en ce qui concerne le mode de calcul (mais pas la définition de l'objet de la contribution ni le cercle des contribuables) dans certains cas déterminés, notamment lorsque la mesure de la contribution peut être vérifiée en vertu de principes constitutionnels contrôlables (principe de la couverture des frais et principe de l'équivalence) et que la fonction protectrice n'est ainsi pas dévolue au seul principe de la réserve de la loi. L'étendue du principe de la légalité dépend de la nature de la contribution. Ce principe ne doit pas être vidé de son contenu ni inversement être étendu à l'excès au point d'entrer dans une contradiction insoluble avec la réalité juridique et avec les exigences de la pratique. Les contributions causales, même celles qui sont indépendantes des coûts, satisfont déjà aux exigences du principe de légalité lorsque la loi formelle fixe le montant maximal de la contribution par une limite supérieure. En raison de leur faible montant, les émoluments de chancellerie échappent dans une large mesure à l'exigence d'une base légale. Inversement, les autres contributions publiques doivent être fixées, si non nécessairement dans tous leurs éléments par une loi formelle, du moins de manière suffisamment précise sous la forme d'une norme juridique (exigence de "norme juridique": arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 1995, ZBl 97/1996 p. 567, consid. 5b/aa). Les conditions pour la perception d'une contribution doivent être définies dans les normes juridiques y relatives d'une manière assez précise pour que les autorités chargées de son application n'aient pas une marge de manoeuvre excessive et que le citoyen soit en mesure de prévoir avec assez de précision l'étendue possible de son obligation contributive. A cet égard également, les exigences se déterminent de cas en cas selon la nature de la matière. Il en va de même pour la question de savoir si et dans quelle mesure le principe de la couverture des frais et celui de l'équivalence permettent de remplacer la base légale dans un cas donné (ATF 126 I 180, consid. 2a/bb).

c) Dans un arrêt de 1979 concernant le prélèvement de la plus-value résultant des mesures d'aménagement du territoire dans le canton de Bâle-Ville, le Tribunal fédéral a jugé que l'exécutif cantonal ne pouvait pas se faire attribuer la compétence d'élaborer des directives sur la gradation des taux de la contribution à l'intérieur du cadre que la loi fixait entre 40 % et 60 % de la plus-value. Le Tribunal a considéré en particulier que la contribution de plus-value porte sur des montants comparativement élevés si bien que le principe de la légalité exige d'autant plus que la loi contienne elle-même des directives claires sur la gradation de la contribution à l'intérieur du cadre fixé (ATF 105 Ia 134, consid. 5c).

d) Dans un arrêt du 15 juillet 1982, le Tribunal fédéral a eu à traiter de la taxe de patente valaisanne pour laquelle la loi définissait le cercle des contribuables (les titulaires de patente d'établissement public), déterminait le montant minimum et maximum (50 à 3'000 francs) et prévoyait que le barème serait fixé dans le règlement d'exécution en tenant compte du genre de patente, du chiffre d'affaires, du nombre de lits, du nombre de places et de la durée d'ouverture. Laissant même ouverte la question de savoir si la taxe de patente valaisanne était un impôt ou une contribution mixte, le Tribunal fédéral a jugé que les exigences de la jurisprudence en matière de base légale étaient satisfaites (Archives 53 p. 211; on relève dans l'état de fait de cet arrêt que le règlement d'exécution avait été approuvé par le Grand Conseil mais cet élément n'est pas évoqué dans les considérants).

e) Il résulte de ce qui précède que la précision de la base légale exigée par le principe de la légalité est d'autant plus importante que la contribution litigieuse est élevée. En l'espèce, le mode de réglementation de la taxe de patente de l'art. 43 LADB

est très proche de la taxe valaisanne évoquée dans l'arrêt cité ci-dessus: la LADB fixe les cercles des contribuables, le minimum et le maximum ainsi que le critère de taxation, à savoir le chiffre d'affaires avec une pondération double pour les boissons, le barème étant arrêté formellement par l'exécutif. La différence essentielle avec la taxe valaisanne tient au montant maximum qui est de 20'000 francs, voire du double de cette somme si l'on prend en compte le fait que, comme l'indique la réponse de l'autorité intimée, la plupart des communes perçoivent une taxe de patente de même montant. Certes, cette différence n'est pas négligeable, même si une taxe de 3'000 au maximum en 1982 ne peut pas être comparée sans autre, compte tenu de l'évolution de la valeur de l'argent, avec une taxe de même montant aujourd'hui. Cependant, par comparaison avec l'avant dernier arrêt cité, le Tribunal administratif juge qu'on est encore loin d'un prélèvement portant sur 40 % de la plus-value d'un bien immobilier, c'est à dire sur des valeurs en général très élevées. Il faut aussi rappeler que dans les arrêts du

E. 22

mai 1974 produits par l'autorité intimée, le Tribunal fédéral a jugé qu'on admettait en Suisse une plus grande souplesse dans l'application des principes de la séparation des pouvoirs et de la légalité de l'impôt lorsqu'on a affaire à des taxes spéciales frappant notamment le commerce et l'industrie, comme des droits de patente: l'indication dans la loi du minimum et du maximum, ainsi que des principes gouvernant la perception, est suffisante (arrêt Carrefour, consid. 3b, et arrêt Winkler, consid. 3b, tous deux du 22 mai 1974; voir dans le même sens les arrêts cités par Imboden/Rhinow, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung*, Bd I, 1986, Nr 59 B III, p.356 in fine). Dans ces conditions, le Tribunal administratif juge que les principes arrêtés par l'art. 43 LADB constituent une base légale suffisante pour la perception des taxes de patente litigieuses. Quant à l'exigence d'une norme juridique permettant au citoyen de prévoir avec assez de précision l'étendue possible de son obligation contributive (consid. 8b ci-dessus), elle est remplie par le barème publié sous la forme du règlement du Conseil d'Etat du 29 octobre 1997. f) Il est vrai qu'on pourrait encore hésiter sur le caractère suffisant de la base légale en raison du fait que l'art. 43 LADB prévoit que la taxe est calculée "tous les quatre ans" sans qu'on sache sur quelle base. En outre, le fait qu'une nouvelle taxation ne soit possible qu'en présence de "circonstances exceptionnelles" (art. 43 al. 3 LADB) pourrait conduire, comme le système de la taxation intermédiaire, à des résultats difficilement justifiables car inadaptée à l'évolution des circonstances. Cependant, la taxation "pour quatre ans" implique bien que le calcul se fonde sur le chiffre d'affaires d'années antérieures et la solution arrêtée par l'autorité intimée, consistant à procéder au calcul durant l'année précédant la période quadriennale en se fondant sur les chiffres des deux années écoulées à ce moment-là, ne paraît à première vue pas susciter de contestation. En outre, la souplesse dont l'autorité intimée déclare faire preuve en matière de "révision" de la taxation en cours de période quadriennale a apparemment permis, malgré la rigueur du texte, l'instauration d'une pratique respectueuse des principes constitutionnels. VIII. Légalité du barème de 1997 et égalité de traitement 9. Enfin, les recourants soutiennent que le règlement du Conseil d'Etat du 29 octobre 1997 viole l'égalité de traitement en instaurant un barème qui, du fait de l'addition des chiffres d'affaires, va au-delà du maximum de 20'000 francs prévu par la loi, ce qui a amené l'autorité à ne pas appliquer son propre barème. Exposant que le barème atteint la taxe maximale de 20'000 à partir d'un chiffre d'affaires de 8'500'000 francs, les recourants relèvent que pour ne pas dépasser le maximum légal, l'autorité intimée a réclamé une taxe de patente de 20'000 francs à un établissement hôtelier dont le chiffre

d'affaires "restauration et logement" est de 20'000'000 en chiffres ronds. Ils voient aussi une violation de l'égalité de traitement dans le fait que le maximum de la taxe est atteint à partir d'un chiffre d'affaires de 8'500'000 francs si bien qu'un établissement atteignant ce chiffre d'affaires est taxé de la même manière qu'un établissement qui atteint 20'000'000 de chiffre d'affaires "restauration et logement". Les recourants critiquent également la structure du tarif, qui fait notamment doubler la taxe selon que le chiffre d'affaires "boissons" passe de 600'000 à 650'000 francs. a) Lorsque la loi assigne un minimum et un maximum à une contribution publique, l'autorité exécutive chargée de l'appliquer en adoptant un barème doit utiliser dans toute son étendue, en respectant le principe de la proportionnalité, le cadre arrêté par le législateur. La doctrine relève à cet égard qu'il n'est pas admissible qu'un nombre élevé de cas se concentrent aux extrémités du tarif, soit dans sa partie inférieure, soit dans sa partie supérieure (Imboden / Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtssprechung, Bd I, 1986, Nr 59 B III, p.357 principio, citant un arrêt zurichois). Si de trop nombreux contribuables tombent sous le coup de la partie inférieure du tarif, cela constitue une inégalité de traitement à l'égard des contribuables qui se trouvent seuls assujettis au montant les plus élevés (à moins évidemment que leur situation ne présente une réelle disproportion par rapport à celle des autres). Inversement, si des contribuables taxés au maximum du tarif sont traités, parce que le tarif ne permet pas de tenir compte de cette différence, de la même manière que d'autres contribuables dont la situation est considérablement plus élevée, il en résulte une inégalité de traitement à l'égard des premiers. Comme le Tribunal fédéral l'a rappelé dans l'arrêt Winkler produit pas l'autorité intimée, il est arbitraire de traiter de la même manière deux établissements dont le chiffre d'affaires diffère sensiblement (in casu plusieurs millions par rapport à 230'000 et 414'000 francs) sans qu'aucune autre circonstance n'explique cette parité de taxe (ATF du 22 mai 1974, consid. 4 c). b) Comme on l'a vu plus haut (considérant 3b), c'est dans la loi du 3 juin 1947 sur la polices des établissements publics et la vente des boissons alcooliques que le législateur vaudois a abandonné le système de fixation des taxes de patente en fonction des boissons alcooliques (distillées ou non distillées) pour passer à un système dans lequel la taxe était fixée, outre selon le genre d'établissement, en fonction du chiffres d'affaires "boissons" (sans distinction selon les boissons alcooliques ou sans alcool). La modification de 1977 a étendu la base de calcul aux chiffres d'affaires afférents à la restauration et au logement mais, au terme de pourparlers avec les associations professionnelles intéressées (dont la recourante ACVH) qualifiés de "longs et laborieux", l'Exposé des motifs du Conseil d'Etat envisageait de fixer les taux moyens de base à 3,5 ‰ pour les recettes "boissons" et à 1,75 ‰ pour les recettes "restauration et logement" (BGC printemps-septembre 1977 p. 209 et 207). C'est la commission parlementaire qui, après avoir entendu à son tour les représentants de la Société vaudoise des cafetiers et restaurateurs et ceux de l'Association cantonale vaudoise des hôteliers, a fait inscrire dans la loi le principe, envisagé par le Conseil d'Etat (mais c'était le Département qui, selon l'art. 57, fixait le prix des patentes sans d'ailleurs qu'un barème soit adopté par le Conseil d'Etat) selon lequel les recettes "boissons" seraient taxées au double de celles des autres catégories, c'est-à-dire de la restauration et du logement (BGC précité p. 212 s. et 216). Le Grand Conseil a renoncé à diminuer le maximum du barème de 10'000 francs proposé par le Conseil d'Etat en considérant que même si sept établissements seulement dépasseraient 6'000 francs et que le barème envisagé n'excéderait pas 7'750 ou 8'000 francs, on créerait, en fixant le maximum à 6'000 francs des inégalités entre les établissements payant cette taxe et ceux qui seraient soumis au barème normal (intervention du député Pierre Cevey, peu

clair il est vrai, BGC précité p. 220; v. ég. p. 218, intervention Jean Chevallaz).

c) Pour réaliser le principe d'une pondération double du chiffre d'affaires "boissons", on aurait pu songer à fixer un barème unique en prévoyant que pour calculer la taxe, le chiffre d'affaires "boissons" serait multiplié par deux avant d'être additionné au chiffre d'affaire des autres catégories, le barème unique s'appliquant à la somme du tout et culminant au maximum légal de 20'000 francs de taxe. Tel n'est cependant pas le sens qu'appelle d'emblée l'art. 43 al. 2 LADB: le fait qu'il y soit question de "barème" et non simplement d'un taux implique à première vue une taxation à un taux variable suivant l'importance du chiffre d'affaires (c'est cette variation du taux exprimé en pour mille que présente le tableau "version 1" annexé à la lettre du 27 mai 1997 adressée par l'autorité intimée aux associations intéressées lors de la consultation préalable à l'adoption du règlement du Conseil d'Etat, v. pièce 5 de l'autorité intimée que le Tribunal a examinée avec les parties durant l'audience; d'après les renseignements recueillis en audience, la "version 1" correspondrait au barème adopté en 1997). En outre, le fait que l'art. 43 al. 2 LADB envisage une taxation selon des "barèmes différenciés" conduit logiquement, comme l'a fait l'exécutif, à adopter des barèmes différents, le taux appliqué au chiffre d'affaires "boissons" étant simplement le double de celui qui frappe les autres catégories. d) Si l'on compare les barèmes successivement adoptés par le Conseil d'Etat en application de l'art. 43 LADB, on constate que dans celui du 18 décembre 1985, le "barème de taxation des recettes globales brutes "boissons" atteignait, selon sa position supérieure, un maximum de 6'000 francs tandis que celui des recettes "restauration et logement" culminait à 3'500 francs. Il était ainsi impossible que l'addition des deux taxes, conçues comme procédant chacune d'un calcul indépendant, excède le maximum légal de 10'000 francs alors prévu par la teneur initiale de l'art. 43 LADB. Tel n'est pas le cas selon le règlement du 29 octobre 1997 dans lequel les deux taxes, également fixées par un calcul indépendant, culminent respectivement à 20'000 et 10'000 francs. Il en résulte, d'un point de vue théorique en tout cas, qu'un établissement qui réaliserait dans chacune des deux catégories un chiffre d'affaires dépassant le maximum prévu par les barèmes payerait une taxe de patente 30'000 francs alors que le maximum légal, qui s'entend globalement, est de 20'000 francs.

10. C'est cette situation que dénoncent les recourants lorsqu'ils font valoir que le barème, du fait de l'addition des chiffres d'affaires, va au-delà du maximum de 20'000 francs prévu par la loi. Bien que le Tribunal administratif ne puisse procéder au contrôle abstrait du règlement du 29 octobre 1997, le moyen est recevable car de fait, un certain nombre de recourants auraient probablement avantage à ce que, sur le modèle du règlement de 1985, la taxe "boissons" culmine aux deux tiers du maximum légal, le maximum de la taxe "restauration et logement" étant limité au tiers de ce montant. L'autorité intimée fait valoir de son côté qu'il existe de grands établissements fondés quasiment exclusivement sur la vente de boissons et que pour ce motif, il lui est apparu plus conforme au principe d'égalité de traitement de permettre une taxation jusqu'à 20'000 francs des établissements ne réalisant qu'un chiffre d'affaires sur la vente de boissons. Pour elle, l'art. 43 LADB ne précise nullement que ces maxima impliquent que le maximum des recettes boissons ajouté au maximum des recettes restauration/logement ne dépasse pas 20'000 francs: c'est le montant réellement perçu et non le détail de ces composants qui serait visé par ce plafond. On a vu plus haut que tel qu'il est rédigé, l'art. 43 al. 2 LADB implique pratiquement la perception, selon des barèmes différents dont l'un est deux fois plus élevé que l'autre, de deux "sous-taxes" séparées. C'est à la somme des deux que s'applique le maximum de 20'000 francs fixé - pour les contribuables recourants - par l'art. 43 al. 1 lit a ch. 1 LADB. Il

n'est pas contraire à la loi que la somme théorique des maxima des deux barèmes dépasse le plafond légal si en pratique, ce plafond n'est pas dépassé par l'addition des deux "sous-taxes" perçues concrètement auprès de chaque contribuable. Ce qui importe, c'est qu'aucun contribuable ne paie plus de 20'000 francs et que les chiffre d'affaires "boissons" soit effectivement taxé deux fois plus cher que celui des autres catégories. En particulier, on ne voit pas ce qui permettrait de conclure que le texte légal empêcherait de prélever une taxe "boissons" qui atteindrait le maximum de 20'000 francs (ou s'en approcherait fortement), pour autant bien entendu qu'il ne s'y ajoute pas une taxe "restauration et logement" entraînant régulièrement un dépassement du plafond légal. 11.

Exposant que le barème atteint la taxe maximale de 20'000 à partir d'un chiffre d'affaires de 8'500'000 francs, les recourants relèvent que pour ne pas dépasser le maximum légal, l'autorité intimée a réclamé une taxe de patente de 20'000 francs à un établissement hôtelier dont le chiffre d'affaires "restauration et logement" est de 20'000'000 en chiffres ronds. Ce que les recourants ont en vue à cet égard, ce n'est probablement pas l'existence de chiffres d'affaires de l'ordre de 20'000'000 francs (on y reviendra plus loin), mais bien plutôt le cas de l'établissement recourant "W" (voir les chiffres figurant sous lettre C de l'état de fait). Il est exact que pour cet établissement-là, l'application du barème "boissons" conduirait en principe à fixer pour le chiffre d'affaires correspondant une taxe de 15'000 francs tandis que pour le chiffre d'affaire "restauration et logement", où le maximum du barème correspondant est atteint par ledit établissement "W", une taxe de 10'000 francs devrait être prélevée. La taxe totale devrait donc atteindre la somme de 25'000 francs mais pour respecter le maximum légal de 20'000 francs, la décision attaquée correspondante fixe la taxe de patente à 20'000 francs. L'autorité expose dans sa réponse au recours que sur les 3149 patentes d'établissements publics et analogues (chiffre 1997), seuls deux hôtels dépassent en pratique la taxe maximale (et un café-restaurant a été taxé d'office à 20'000 francs). Ce n'est bien entendu pas la situation (favorable en elle-même) de l'établissement recourant "W" qui est critiquée par les recourants, mais bien plutôt, par comparaison, celle des autres établissements. La question qui se pose est donc de savoir si la situation de l'établissement "W" est constitutive d'une inégalité de traitement à l'égard de ceux des autres recourants qui, par hypothèse (les recourants ne citent aucun cas concret), paieraient par exemple une taxe de 15'000 francs en application du barème visant le chiffre d'affaires "boissons" sans que l'addition de cette somme avec la taxe du chiffre d'affaires "restauration et logement" n'excède le maximum légal de 20'000 francs: la taxe "boissons" de 15'000 francs serait alors intégralement payée alors que l'établissement "W" ne paie que 10'000 francs à ce titre. Cette question serait délicate si un nombre important de contribuables se trouvaient ainsi frappés d'une taxe proche ou identique du maximum alors que leurs situations respectives seraient sensiblement différentes. Ce serait le signe que la nécessité de ramener au maximum légal la taxe effectivement perçue engendrerait des distorsions dans l'application des barèmes adoptés par le Conseil d'Etat. Tel n'est cependant pas le cas: l'autorité intimée expose (sans être contredite sur ce point de fait) que sur plus de 3'000 établissements, seuls deux d'entre eux paient une taxe maximale de 20'000 francs. On peut ainsi imaginer que dans deux cas au plus, les barèmes (ou du moins l'un d'entre eux) ne sont pas appliqués dans toute leur ampleur en raison du maximum légal global de 20'000 francs. Cette proportion infime de cas n'est pas suffisante pour être constitutive d'une inégalité de traitement ni pour faire considérer que l'application du barème subit des distorsions justifiant la condamnation globale du dispositif réglementaire mis en place par le Conseil d'Etat. Elle doit au contraire, en raison de son caractère limité, être considérée comme une

conséquence difficilement évitable du plafonnement légal de la taxe. 12. Les recourants voient une violation de l'égalité de traitement dans le fait que le maximum de la taxe est atteint à partir d'un chiffre d'affaires de 8'500'000 francs si bien qu'un établissement atteignant ce chiffre d'affaires est taxé de la même manière qu'un établissement qui atteint 20'000'000 de chiffre d'affaires "restauration et logement". D'après les explications fournies en audience par les représentants des recourants, les établissements dont le chiffre d'affaires "restauration et logement" dépasse 8'500'000 francs seraient au nombre de cinq ou six à Lausanne et leur nombre total dans le canton atteindrait probablement la douzaine; le dépassement du maximum de 8'500'000 francs par le chiffre d'affaires "boissons" ne semble pas se produire en pratique. Ici également, force est de constater que le nombre d'établissement dont le chiffre d'affaires "restauration et logement" dépasse le montant de 8'500'000 francs, qui constitue la position extrême du barème, est singulièrement limité par rapport au nombre total d'établissement, qui dépasse trois mille. Les quatre établissements cités sous lettre C de l'état de fait (les recourants ne citent aucun des autres cas dont ils ont invoqué l'existence en audience) possèdent pour la plupart une image fortement marquée par le luxe et la tradition et ils regroupent en général plusieurs établissements (restaurants, club, bar, etc.; voir à ce sujet leur inscription dans l'annuaire téléphonique). Il s'agit finalement de cas particuliers dans la branche concernée. Le fait que le Conseil d'Etat n'ait pas étendu le barème jusqu'à plus de 20'000'000 de chiffre d'affaires pour saisir également ces quelques cas isolés procède certes d'un certain schématisme mais celui-ci reste admissible car la jurisprudence en matière fiscale citée plus haut reconnaît à l'autorité un pouvoir formateur qui lui confère une liberté étendue. Le fait qu'à partir d'un certain chiffre d'affaires (ici 8'500'000 francs, ce qui est un montant considérable), tous les établissements dépassant ce seuil paient la même taxe de patente - ou une taxe comparable à celle des établissements qui s'en approchent - est ici aussi une conséquence difficilement évitable d'une contribution publique dont la maximum est fixé par la loi. 13.

Enfin, les recourants critiquent la structure du tarif en tant qu'il fait notamment doubler la taxe selon que le chiffre d'affaires "boissons" passe de 600'000 à 650'000 francs (plus exactement: d'un montant légèrement inférieur à 600'000 francs à un montant de 600'000 francs). Le Tribunal administratif, tout en constatant que les recourants ne citent aucun cas concret permettant de montrer que l'un d'eux serait concerné par ce grief, juge à cet égard que si cette situation n'est certes pas particulièrement heureuse, elle reste dans le cadre du schématisme acceptable en regard du montant modeste de la taxe (de 1250 à 2400 francs) à cette position-là du tarif: le taux de la taxe y est faible si bien que quelques centaines de francs d'écart sont admissibles. 14. Vu ce qui précède, les décisions attaquées doivent être maintenues et le recours rejeté aux frais des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens.

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