

VD_OMNI FI.2002.0041 vom 27. November 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0041

FR: VD_OMNI FI.2002.0041 du 27 novembre 2002

IT: VD_OMNI FI.2002.0041 del 27 novembre 2002

Regeste

MEDTRONIC EUROPE SA c/ Commission intercommunale de recours en matière de taxe de l'AIEB | La notification d'un acompte provisoire sur une taxe de raccordement est susceptible de causer un préjudice irréparable au contribuable et peut faire l'objet d'un recours, conformément aux articles 45 et ss LIC.

Erwägungen

E. 14

lit. a LDE, la base légale permettant à une commune (ou à un organisme intercommunal) de percevoir une contribution unique du propriétaire en cas de raccordement d'un bâtiment au réseau collectif d'eau potable, ne contient, certes, aucune règle spécifique à cet égard. Il n'y a cependant pas lieu de s'écarter des règles générales formelles susénoncées, lesquelles sont applicables, faute de dispositions spéciales, à toute procédure de taxation, notamment administrative (v. sur ce dernier point, Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 149). En l'espèce, la taxation définitive fondée sur l'article premier de l'annexe RDE n'a pas encore été notifiée, l'extension dont la réalisation constitue le fait générateur de la contribution n'ayant pas encore été taxée par l'ECA. Quant à l'avenant du 29 mai 2000, il n'arrête ni l'assiette, ni le montant de la taxe ou de l'acompte. Il est dans ces conditions plus que douteux de soutenir qu'il s'agit là d'une décision de taxation que la recourante aurait dû entreprendre dans les trente jours, conformément à l'art. 46 LIC. b) On aurait éventuellement pu admettre avec l'AIEB que cet avenant puisse revêtir la forme d'une décision de constatation déclarative, c'est-à-dire qui constate l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (art. 5 al. 1 LPA), ou de principe, dans laquelle l'autorité pose à l'avance la solution qu'elle appliquera ultérieurement dans une décision finale (v. sur ce point, Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2ème éd., Berne 2002, n° 2.1.2.2., pp. 160-161). La jurisprudence admet qu'une décision de ce genre puisse être frappée de recours, dans la mesure où l'administré se prévaut d'un intérêt digne de protection à ce que les éléments qu'elle constate soient modifiés (v. ATF 125 V 21; 123 II 402). En règle générale toutefois, la loi détermine les conditions auxquelles le contrôle préventif de la légalité d'un rapport juridique permet la notification par l'autorité, d'office ou sur requête, d'une décision déclarative (Moor, *ibid.*); ainsi, en droit fiscal, l'art. 137 al. 1 LIFD (perception de l'impôt à la source). S'agissant en revanche de l'admissibilité de décisions en constatation non expressément prévues par la loi, la pratique en matière d'impôt direct est restrictive (v. ATF 126 II 514, cons. 3; cf. en outre, Michael W. Hildebrandt/ Kaloyan Stoyanov, *La décision de constatation en droit fiscal fédéral*, in *l'Expert comptable suisse* 1998, p. 81 et ss, not. 84). En matière de taxe communale, la loi est muette et la jurisprudence n'a jusqu'à ce jour pas eu l'occasion de se pencher sur cette question, laquelle peut cependant demeurer ouverte dans le cas d'espèce.

A la rigueur, on aurait pu soutenir que cet avenant constituait une décision de principe; force est toutefois de constater qu'il ne fixe pas par avance le régime juridique inhérent au raccordement du bâtiment. Cet avenant se borne en réalité à rappeler le texte de la réglementation applicable, laquelle énonce le mode de calcul de la taxe et de l'acompte. On relève par ailleurs qu'il n'y est pas fait mention des voies de recours instituées par la LIC. Dès lors, contrairement à l'opinion de l'AIEB, le tribunal estime que cet avenant ne renferme pas les éléments essentiels d'une décision; à tout le moins, il n'en revêt guère la forme, de sorte que l'on ne saurait faire grief à la recourante de ne pas avoir saisi l'autorité de recours compétente lors de la délivrance du permis de construire. Du reste, la chronologie des événements montre que c'est ultérieurement, lors de la réunion du 26 septembre 2000, qu'une décision de réclamer une taxe a été prise et que cette manifestation de volonté n'a formellement été communiquée à la recourante qu'en date du 17 avril 2001.

c) L'AIEB elle-même ne s'est au surplus pas méprise sur le sens qu'il convient de donner à cet avenant, puisqu'elle a réclaté à la recourante, non pas la taxe définitive engendrée par le raccordement de l'extension Nord au réseau collectif de distribution d'eau, mais le versement d'un acompte sur cette taxe. Or, cet acompte a bien été réclaté à la recourante le 17 avril 2001, date à laquelle l'AIEB a adressé à Medtronic Europe SA la taxation provisoire du raccordement de l'extension, soit un montant de 327'680 francs (80% du coût de construction x 20 %). La recourante, qui est intervenue le 11 mai 2001 auprès du comité de direction de l'AIEB, par la plume de son conseil, dans le délai prescrit par l'art. 46 al. 2 LIC, n'a donc pas agi de façon tardive. 2. La recourante conteste cependant tant le principe que la quotité de l'acompte qui lui est réclaté. Sur le premier volet, elle explique, en substance, que l'agrandissement d'une construction existante et déjà raccordée ne permettrait pas à l'AIEB de percevoir un acompte avant que la taxation par l'ECA ne soit définitive. Quant au second volet, la recourante soutient que l'acompte qui lui est réclaté ne respecte pas le principe de proportionnalité. On rappelle que l'acompte de 327'860 francs réclaté à la recourante est fondé sur l'art. 4 annexe RDE à teneur duquel: "En cas de nouveau raccordement, le comité de direction perçoit avant le début des travaux une taxe provisoire en prenant pour référence le 80% du coût annoncé de la construction". On relève d'emblée que le bordereau du 17 avril 2001 est entaché d'une erreur de calcul puisque la TVA due sur la somme de 320'000 francs (2,3%) se monte non pas à 7'680 francs, mais bien à 7'360 francs. a) Cet acompte apparaît tout d'abord comme le résultat d'une taxation non pas définitive, mais provisoire du raccordement litigieux. On rappelle par comparaison qu'en impôt direct (v. art. 162 al. 1 LIFD et 169 al. 1 LI), la décision de taxation provisoire, qui se fonde sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable, ne fixe pas définitivement l'impôt; elle constitue, avec l'existence de la créance et le délai de paiement, une condition de la demeure qui fixe le départ des intérêts moratoires (v. Rivier, op. cit., p. 241). Ses effets diffèrent d'une taxation définitive en ce, notamment, qu'elle ne bénéficie pas de la force exécutoire des décisions administratives au sens de l'art. 80 al. 2 ch. 2 LP; cela explique qu'elle ne peut faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours (v. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, ad 114 AIFD n° 4; Ferdinand Fessler, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel/Genève/München 2000, ad 162 LIFD n° 10; cf. en outre, la contribution de Thomas Stadelmann, Die provisorische Steuerveranlagung - ein definitiver Rechtsöffnungstitel?, in RF 1993, p. 547 et ss). Elle peut cependant constituer le fondement d'une demande de sûretés pour le cas où la créance d'impôt est mise en péril (ibid.); mais cette dernière est elle-même susceptible de recours. Quant à sa nature, la taxation provisoire apparaît ainsi

comme une décision incidente, en ce qu'elle fixe les droits de l'autorité de taxation et les obligations du contribuable durant la procédure de taxation (v. Moor, op. cit., n° 2.1.2.2, p. 160). Or, de façon plus générale, selon la jurisprudence du Tribunal administratif, les décisions incidentes ne sont pas susceptibles de recours, à moins qu'elles n'entraînent un préjudice irréparable pour l'intéressé (v. à cet égard FI 99/041 du 26 août 1999 in RDAF 2000 II 289; CR 96/324 du 12 mai 1997 in RDAF 1998 I 88). Cette solution rejoint celle admise par le Tribunal fédéral - dans une affaire fiscale d'ailleurs - dans un ATF 108 Ib 469; dans ce dernier cas, il a considéré que le recours de droit administratif était ouvert contre les décisions incidentes mentionnées à l'art. 45 al. 2 LPA, pour autant toutefois - bien que cette disposition légale ne le précise pas - qu'elles entraînent un préjudice irréparable pour l'administré; sinon, le vice dont elles sont prétendument affectées doit être invoqué dans un recours contre la décision finale (v. sur cette question, not., Moor, op. cit., n° 2.2.4.2, pp. 225-227 et n° 5.4.2.3, pp. 578-580, références citées, not. la plus récente in ATF 125 II 613; Archives de droit fiscal 68, p. 725). On peut tout au plus excepter l'hypothèse dans laquelle le principe de la bonne foi obligerait l'administré à agir immédiatement (voir à ce sujet ZBl 2000, 455, spéc. p. 457, qui rejoint au demeurant les solutions du Tribunal administratif; v. arrêts GE 01/076 du 29 octobre 2001; 99/135 du 26 janvier 2000; v. aussi art. 87 nOJ et ATF 127 I 92). Cela étant, le Tribunal administratif doit entrer en matière; en effet, l'art. 40 LIC confère à tout bordereau de perception d'une taxe communale force exécutoire; en outre, l'art. 42 RDE confère expressément force exécutoire aux décisions de taxation provisoire ou définitive au sens de l'art. 80 LP dès qu'elles ne sont plus susceptibles de recours. Il n'est donc pas possible de retenir in casu que la décision attaquée ne cause au contribuable aucun préjudice irréparable, quand bien même il ne s'agit que d'une taxation provisoire. Par comparaison, on retrouve une situation de ce genre en matière de versements anticipés aux contributions en matière d'améliorations foncières qu'un syndicat peut exiger des propriétaires à l'intérieur de son périmètre, conformément à l'art. 43 LAF, puisque l'art. 46 LAF leur confère le caractère de titre exécutoire; or, il n'est pas douteux que ces décisions sont sujettes à recours (cf. sur cette question et ses conséquences, arrêt AF 96/026 du 17 novembre 1997; v. en outre arrêt AF 99/001 du 9 juillet 1999, in RDAF 2000 I 102, ad recours contre la décision de l'assemblée générale d'un syndicat de percevoir des acomptes). En matière d'impôt direct cantonal, il est vrai, s'agissant d'un bordereau provisoire, que la force exécutoire est limitée aux éléments déclarés ou admis par le contribuable (art. 229 LI); cette règle doit s'imposer également en matière de taxe communale et l'art. 42 RDE doit être interprété en ce sens. b) On peut considérer aussi que cet acompte constitue une modalité de perception de la taxe définitive. En effet, à teneur de l'art. 38 al. 1 et 2 LIC: "Les communes pourvoient elles-mêmes à la perception de leurs taxes et impôts. L'article 38a est réservé. Elles peuvent prévoir le paiement de leurs impôts par tranches dans les limites et aux conditions prévues par la loi sur les impôts directs cantonaux et ses dispositions d'application. (...)". En outre, selon l'art. 39 al. 1 LIC, les communes bénéficient, pour leurs impôts, des mêmes droits que l'Etat; or, les articles 217 et 220 LI (précédemment, soit jusqu'à l'entrée en vigueur le 1er janvier 2001 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, art. 111 et 111c aLI) prévoient à cet égard la perception échelonnée de l'impôt annuel sur le revenu et la fortune des personnes physiques, respectivement sur le bénéfice en capital des personnes morales, par tranches calculées sur la base des impôts dus l'année précédente. L'article 4 annexe RDE s'inscrit au demeurant dans le même contexte, en ce qu'il permet à l'organisme intercommunal, auquel les communes signataires ont concédé leur pouvoir, de percevoir de façon anticipée la taxe de

raccordement, avant que la décision relative à cette taxe ne soit elle-même exécutoire. Or, en matière d'impôt direct, l'art. 239 LI prévoit un recours au Département des finances contre les décisions de l'autorité fiscale ayant trait à la perception. Dans un arrêt 35/88, Du., du 25 septembre 1990, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI) a cependant jugé que cette disposition de l'ancien texte (art. 121 aLI, dont la teneur était similaire au nouveau) n'était pas applicable en matière d'imposition communale (publié in RDAF 1991, 56); cette jurisprudence doit être confirmée ici, s'agissant de la portée de l'art. 239 LI. On ne saurait pour autant en conclure que, faute de base légale spécifique, le recours contre une décision de la municipalité fixant les modalités de perception de l'impôt communal n'est pas ouvert. Dans un arrêt FI 98/031 du 28 décembre 1998, le Tribunal administratif a en effet rappelé que, contrairement à l'impôt cantonal, pour lequel la loi régit séparément la procédure de taxation et la procédure de perception ou de remise, pour lesquelles des autorités et des voies de droit séparées sont instaurées, les dispositions qui régissent l'impôt communal ne connaissent qu'une seule voie de recours auprès de la commission communale de recours (art. 45 LIC), puis du Tribunal administratif (art. 47a LIC). Aussi, cette voie de droit est-elle également ouverte en matière de perception des impôts communaux; à tout le moins s'agissant des contributions que la commune concernée perçoit elle-même (ibid.). c) Pour la recourante, le bâtiment dont la réalisation génère la taxe litigieuse constitue un agrandissement des constructions existantes; les conditions de l'art. 2 annexe RDE seraient réunies, de sorte qu'une taxe complémentaire au taux de 10‰ au maximum de la différence des valeurs ECA avant et après travaux doit lui être notifiée. Toutefois, la recourante met également en cause le principe même de la perception d'un acompte dans le cas d'espèce. Contrairement à l'opinion de cette dernière, on ne retire cependant pas, du texte même de l'art. 4 annexe RDE, que la perception provisoire de la taxe n'est pas possible lorsqu'il s'agit, pour l'organisme intercommunal, de percevoir une taxe complémentaire; cette interprétation apparaît au demeurant comme par trop restrictive. L'expression "nouveau raccordement" s'applique à tout fait générateur et s'entend aussi bien lors de la réalisation d'un nouveau bâtiment que lors de l'agrandissement ou de la transformation, avec ou sans volumes supplémentaires, d'une construction déjà raccordée, voire lors d'une reconstruction; seule la question de la révision de la taxation ECA sans nouveaux travaux pourrait à la limite demeurer réservée, si celle-ci constituait en elle-même un fait générateur de taxation, ce qui n'est pas le cas. Autrement dit, dès que des travaux au sens de l'art. 103 LATC sont réalisés dans un bâtiment, on doit admettre qu'il y a nouveau raccordement. Quoi qu'il en soit, cette question pourrait à la limite demeurer indécise, dans la mesure où les plans produits par la recourant attestent de la réalisation, dans l'extension, d'un nouveau raccordement au réseau collectif d'eau potable. Dans son principe à tout le moins, la demande d'acompte doit être confirmée. L'AIEB prétend cependant obtenir de la recourante un acompte équivalant au 80% du coût de construction estimé (soit 20 millions de francs) x 20%. Bien que la recourante en conteste les prémisses, l'AIEB fonde son calcul provisoire sur l'article premier annexe RDE, en traitant l'extension litigieuse comme une construction nouvellement raccordée. Elle perd pourtant de vue qu'à ce stade de la procédure, tant et aussi longtemps qu'une taxation définitive n'a pas été effectuée, elle ne peut se fonder que sur les seuls éléments reconnus ou déclarés par le contribuable (art. 169 al. 1 LI par analogie) pour obtenir de sa part le versement d'un acompte. Or, à ce stade de la procédure, la recourante, d'une part, a annoncé un montant de 20 millions de francs comme coût probable de construction, d'autre part, a admis (cf. la correspondance de son conseil au comité de direction de l'AIEB du 11 mai 2001) qu'une taxe complémentaire au taux de

7,5‰ (soit la moitié du taux de 15‰ applicable, selon elle, aux nouvelles constructions) lui soit notifiée, conformément à l'article 2 annexe RDE. Dans ces conditions, l'acompte litigieux, qui ne peut se fonder que sur ces éléments, devra être ramené à 150'000 francs (20'000'000 francs x 7,5‰), soit avec la TVA (2,3‰) un montant de 153'450 francs. Vu l'art. 6 annexe RDE, cet acompte porte intérêt à 7,5% l'an, dès l'échéance du délai de paiement, soit en l'occurrence dès la date du début des travaux (cf. art. 4 al. 1 annexe RDE), à laquelle fait du reste référence le bordereau du 17 avril 2001 ("Début des travaux de terrassement ou de construction"). En revanche, les autres critiques que la recourante soulève à l'encontre de la taxation litigieuse apparaissent davantage dirigées contre la taxe définitive qui lui sera notifiée une fois que l'ECA aura définitivement taxé cette extension. Or, il n'est pas possible, à ce stade de la procédure, d'examiner d'ores et déjà si le principe de proportionnalité, dont la violation est in casu invoquée sous ses deux aspects (principe de couverture des coûts et équivalence), apparaît comme respecté, tant et aussi longtemps que l'AIEB n'aura pas notifié la taxation définitive générée par le raccordement litigieux. Au stade de la perception provisoire, l'autorité de taxation peut en effet se contenter d'un certain schématisme dans le calcul de l'acompte. Par comparaison, la loi sur les améliorations foncières n'autorise la perception des versements anticipés que sous la forme schématique d'une certaine somme à l'unité de surface, avec éventuellement un barème différencié en fonction de la nature des terrains (art. 43 al. 1 et 2 LAF); dans l'arrêt AF 96/026 précité, le Tribunal administratif a donc rappelé qu'un syndicat pouvait s'inspirer, pour fixer la quotité de ces versements anticipés, du résultat probable de la répartition des frais dès lors que celui-ci pouvait être supputé (voir dans le même sens les arrêts AF 93/026 et 93/027 du 6 septembre 1993, ainsi que 93/014 du 9 septembre 1996, concernant trois recours dans le même syndicat). Dans ces conditions, il n'apparaît pas *prima facie* déraisonnable d'exiger, à ce stade de la procédure de taxation, de la recourante un acompte de 153'450 francs pour le raccordement d'un bâtiment dont le coût de construction ascende, selon elle, à 20'000'000 francs; cela d'autant moins que la recourante elle-même revendique en l'occurrence la notification d'une taxe complémentaire à un taux ramené à 7,5‰. La procédure de taxation étant de toute façon appelée à se poursuivre, il paraît dans ces conditions superfétatoire d'inviter par surcroît l'ECA à taxer l'extension réalisée par la recourante et à déterminer ainsi l'assiette de la décision finale de taxation, ce d'autant plus qu'en application de l'art. 36a LIC, le comité de direction, s'il en fait la demande, devrait pouvoir obtenir satisfaction sur ce point. 3.

De ce qui précède, il appert que le pourvoi est partiellement admis en tant qu'il est dirigé contre la décision arrêtant la perception d'un acompte provisoire sur la taxe définitive. La décision sera réformée en ce sens que l'acompte dû à l'AIEB par la recourante est ramené à 153'450 francs. Chacune des parties succombant partiellement, il se justifie de partager en entre elles par moitié l'émolument d'arrêt, réduit à 1'500 francs; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.