

VD_OMNI FI.2014.0047 vom 18. November 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-11-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0047

FR: VD_OMNI FI.2014.0047 du 18 novembre 2014

IT: VD_OMNI FI.2014.0047 del 18 novembre 2014

Regeste

X. _____ SA/Commission de recours en matière fiscale de la Municipalité de Penthaz, Municipalité de Penthaz | Promettant-acquéreur de dix parcelles sur lesquelles elle a fait construire neuf immeubles d'habitation en qualité d'entreprise générale, la recourante n'a cependant jamais été inscrite au Registre foncier en qualité de propriétaire desdites parcelles; la vente des appartements en PPE est intervenue directement entre les propriétaires du fonds et les tiers acquéreurs de parts. Dans ces conditions, la recourante ne peut être considérée comme débitrice des taxes de raccordement des immeubles aux réseaux collectifs de distribution d'eau claire et d'évacuation des eaux usées. Il ressort à cet égard sans ambiguïté du texte de la réglementation communale que seul le propriétaire de l'immeuble au moment où le permis de construire et l'autorisation de raccordement sont délivrés doit être considéré comme le contribuable des taxes litigieuses. Annulation des bordereaux de taxation et renvoi à la Municipalité aux fins de déterminer qui, des propriétaires du fonds ou des tiers acquéreurs des parts de PPE, doit être recherché en paiement desdites taxes.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 47a de la loi vaudoise du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LCom; RSV 650.11), les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions de la commission communale de recours (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (3 ème phrase). Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a confirmé le bordereau de taxation notifié le 19 avril 2013 à la recourante. A l'encontre de celui-ci, la recourante fait tout d'abord valoir que les conditions qui permettaient à la municipalité de revenir sur sa précédente décision, du 26 septembre 2012, n'étaient pas réunies. a) Le grief soulevé par la recourante a trait à la faculté de l'autorité de pouvoir revenir elle-même sur une précédente décision, devenue entre-temps définitive et exécutoire. Lorsque le délai de recours a expiré sans être utilisé ou à l'issue de la procédure de recours, les décisions entrent formellement en force et ne peuvent en principe plus être modifiées. Selon la doctrine et la jurisprudence, il est cependant possible, sous certaines conditions, de revenir sur de telles décisions. En particulier, les décisions statuant sur un rapport de droit tel qu'il existe à un moment déterminé pour déployer à cette date l'entier de leurs effets (par exemple, les taxations

fiscales) ou celles portant sur des rapports de droit durables peuvent être révoquées en cas de constatation inexacte des faits, d'application erronée du droit ou de changement subséquent de la situation de fait ou de droit, pour autant que des intérêts publics importants soient touchés (v. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, II, 3^{ème} édition, Berne 2011, n° 2.4.3.2, pp. 384/385). En l'absence de dispositions légales particulières sur la possibilité de modifier une décision, celle-ci doit résulter d'une pesée d'intérêt dans laquelle l'intérêt à une application correcte du droit objectif s'oppose à l'intérêt à la sécurité du droit et à la protection de la confiance (ATF 127 II 306 consid. 2a p. 313-314 et les références). Une décision ne peut en principe pas être annulée si l'intérêt à la protection de la confiance prime l'intérêt à la mise en œuvre correcte du droit; en règle générale, ce cas est réalisé lorsque la décision a fait naître un droit subjectif, lorsqu'elle est intervenue à l'issue d'une procédure où l'ensemble des intérêts en présence devaient être évalués globalement, ou encore lorsque le particulier a déjà fait usage d'une faculté que lui conférait la décision. Cette règle n'est toutefois pas absolue; même dans ces trois cas, une révocation de la décision peut entrer en ligne de compte lorsqu'un intérêt public prépondérant le requiert (ATF 137 I 69 consid. 2.3 p. 71-72 et les références). Cette hypothèse doit être distinguée du nouvel examen, qui résulte de l'art. 64 LPA-VD, à teneur duquel une partie peut demander à l'autorité de réexaminer sa décision (al. 1). L'autorité entre en matière sur la demande si l'état de fait à la base de la décision s'est modifié dans une mesure notable depuis lors (al. 2 let. a) ou si le requérant invoque des faits ou des moyens de preuve importants qu'il ne pouvait connaître lors de la première décision ou dont il ne pouvait pas ou n'avait pas de raison de se prévaloir à cette époque (al. 2 let. b). Les faits et les moyens de preuve invoqués doivent être " importants ", soit de nature à modifier l'état de fait à la base de l'acte attaqué et à aboutir à un résultat différent en fonction d'une appréciation juridique correcte (cf. arrêt PE.2013.0321 du 22 octobre 2013 consid. 2a, et la référence citée). Le réexamen de décisions administratives entrées en force ne doit pas être admis trop facilement. Il ne saurait en particulier servir à remettre sans cesse en cause des décisions exécutoires ou à détourner les délais prévus pour les voies de droit ordinaires (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1; voir aussi arrêts 2C_172/2013 du 21 juin 2013 consid. 4.1; 2C_349/2012 du 18 mars 2013 consid. 4.2.1). b) Entre le 31 octobre 2011 et le 30 mars 2012, la municipalité a notifié à la recourante sept bordereaux de taxation pour le raccordement des parcelles 7***** à 8***** aux réseaux collectifs de distribution d'eau et d'épuration des eaux usées/eaux claires, pour un montant total de 315'258 fr.70, plus frais, soit un solde dû, après déduction des acomptes, de 104'278 fr.70. Faute d'avoir été contestées, ces décisions sont entrées en force. Le 24 août 2012, la municipalité a notifié à la recourante les deux derniers bordereaux, portant sur un montant de 51'761 fr.40, plus frais, soit un solde à régler de 5'881 fr.40. La recourante a contesté ce dernier bordereau et a requis un nouvel examen des décisions de taxation entrées en force. Le 26 septembre 2012, la municipalité est entrée en matière sur la demande de la recourante et a informé celle-ci de ce qu'elle avait décidé de procéder à la nouvelle facturation des taxes de raccordement en fonction de la clef de répartition entre elle-même et les propriétaires par étage, qu'elle avait proposée; tous les bordereaux précédemment notifiés, y compris ceux entrés en force, ont ainsi été annulés. Par la suite, la municipalité a procédé à cette nouvelle facturation; or, cette dernière a rencontré l'opposition des propriétaires concernés. Finalement, la municipalité a révoqué sa décision du 26 septembre 2012; tel est le sens à donner à la décision du 19 avril 2013, par laquelle la municipalité a notifié à la recourante un bordereau de taxation pour le solde encore ouvert, soit 49'132 fr.60. C'est à tort que la recourante

conteste à la municipalité, sur le plan procédural, le droit de révoquer la décision du 26 septembre 2012. Il s'avère en effet que celle-ci n'a pas fait naître un droit subjectif que la recourante puisse opposer de manière efficace à la mise en œuvre correcte du droit. Au contraire, la décision révoquée n'a conféré aucune faculté dont la recourante aurait fait usage; elle tendait simplement à déterminer la qualité de débiteur des taxes à la suite du raccordement des bâtiments réalisés sur les parcelles 7***** à 8***** aux réseaux publics. La recourante ne peut donc invoquer la confiance mise par elle dans la décision précédente, révoquée, qui avalisait en quelque sorte le tableau de répartition qu'elle-même avait établi. La recourante se méprend lorsqu'elle oppose un motif d'ordre procédural à la décision attaquée. Bien plutôt, il s'agit d'examiner la question matérielle, puisque les parties sont divisées sur l'identité du débiteur de ces taxes.

E. 3

Les deux taxes notifiées à la recourante trouvent leur fondement dans la réglementation communale. a) Le règlement communal sur la distribution de l'eau, approuvé le 30 juillet 1993 (ci-après: RCDE) a la teneur suivante: Taxe unique Art. 40 – Pour tout bâtiment nouvellement raccordé directement ou indirectement au réseau principal de distribution, il est perçu conformément à l'annexe, une taxe unique de raccordement. Le produit de cette taxe de raccordement est destiné à couvrir les investissements du réseau de distribution d'eau et/ou la constitution de réserves et provisions pour travaux de renouvellement. Taxe complémentaire Art. 41 – En cas de transformation, d'agrandissement ou de reconstruction d'un bâtiment déjà raccordé au réseau principal de distribution, la taxe unique de raccordement est réajustée aux conditions de l'annexe. L'art. 40 al. 2 est en outre applicable. L'annexe au RCDE, également approuvée le 30 juillet 1993, précise, pour sa part: Taxe unique de raccordement (art. 40) Art. 1 – En contrepartie du raccordement direct ou indirect d'un bâtiment au réseau principal de distribution, il est perçu du propriétaire une taxe unique de raccordement calculée au taux de 10 % de la valeur assurance incendie (valeur ECA) du bâtiment, rapportée à l'indice 100 de 1990. La taxation définitive intervient dès réception de la valeur communiquée par l'ECA. La municipalité est habilitée, en prenant pour référence le coût annoncé des travaux, à percevoir un acompte de 80% au maximum lors de la délivrance du permis de construire. Tout bâtiment reconstruit après démolition complète et volontaire d'immeubles préexistants est assimilé à un nouveau raccordement et assujéti à la présente taxe. Complément de taxe unique (art. 41) Art. 2 – Lorsque des travaux de transformation soumis à permis de construire ont été entrepris dans un bâtiment déjà raccordé, il est perçu du propriétaire un complément de taxe unique au taux réduit de 7 ‰ pris sur l'entier de la différence entre les valeurs ECA d'avant et après les travaux, préalablement rapportés à l'indice 100 de 1990. Ce complément n'est pas perçu en cas de révision pure et simple de la police d'assurance incendie, non accompagnée de travaux, ou liée à des travaux non soumis à permis de construire. Tout bâtiment reconstruit après sinistre, ou démolition partielle d'immeubles préexistants, est assimilé à un cas de transformation et assujéti au présent complément. b) Le règlement communal sur l'évacuation et l'épuration des eaux, approuvé le 6 août 1993 (ci-après: RCEE) a la teneur suivante: Dispositions générales Art. 40 – Les propriétaires d'immeubles bâtis ou raccordés aux installations collectives d'évacuation et d'épuration des eaux participent aux frais de construction et d'entretien desdites installations en s'acquittant: a) d'une taxe unique de raccordement aux réseaux d'évacuation des eaux usées/ou claires (art. 41 et 42 ci-après); b) d'une taxe annuelle d'épuration (art. 44); c) cas échéant, d'une taxe annuelle spéciale (art. 45). La perception de ces contributions est réglée pour le surplus par

une annexe qui fait partie intégrante du présent règlement. Taxe unique de raccordement EU + EC Art. 41 – Pour tout bâtiment nouvellement raccordé directement ou indirectement aux collecteurs publics d'eaux usées (EU) et d'eaux claires (EC), il est perçu conformément à l'annexe une taxe unique de raccordement. Cette taxe est exigible du propriétaire sous forme d'acompte lors de l'octroi de l'autorisation de raccordement (art. 18 et 19 ci-dessus). La taxation définitive, acompte déduit, intervient dès le raccordement effectif. Taxe unique de raccordement EC Art. 42 – Lorsqu'un bâtiment nécessite exclusivement d'être raccordé aux collecteurs publics d'eaux claires, la taxe de raccordement prévue à l'art. 41 est réduite aux conditions de l'annexe. L'art. 41 al. 2 est applicable. Taxe complémentaire Art. 43 – En cas de transformation, d'agrandissement ou de reconstruction d'un bâtiment déjà raccordé aux collecteurs publics d'eaux usés et/ou claires, la taxe de raccordement EU + EC ou EC est réajustée aux conditions de l'annexe. L'annexe au RCEE, également approuvée le 6 août 1993, précise, pour sa part: Taxe unique (art. 41) Art. 1 – En contrepartie du raccordement direct ou indirect d'un bâtiment au réseau principal de distribution, il est perçu du propriétaire une taxe unique de raccordement calculée au taux de 10 % de la valeur assurance incendie (valeur ECA) du bâtiment, rapportée à l'indice 100 de 1990. Ce taux est réduit de moitié dans le cas d'un raccordement aux collecteurs d'eaux claires uniquement. La taxation intervient dès réception de la valeur communiquée par l'ECA. La Municipalité est habilitée, en prenant pour référence le coût annoncé des travaux, à percevoir un acompte de 80% au maximum lors de la délivrance du permis de construire. Tout bâtiment reconstruit après démolition complète et volontaire d'immeubles préexistants est assimilé à un nouveau raccordement et assujéti à la présente taxe. Taxe unique complémentaire (art. 43) Art. 2 – Lorsque des travaux de transformation soumis à permis de construire ont été entrepris dans un bâtiment déjà raccordé, il est perçu du propriétaire une taxe unique complémentaire, au taux réduit de 7 % pris sur l'entier de la différence entre les valeurs ECA d'avant et après les travaux, préalablement rapportée à l'indice 100 de 1990. Ce complément n'est pas perçu en cas de révision pure et simple de la police d'assurance incendie, non accompagnée de travaux, ou liée à des travaux non soumis à permis de construire. Tout bâtiment reconstruit après sinistre, ou démolition partielle d'immeubles préexistants, est assimilé à un cas de transformation et assujéti au présent complément de taxe unique.

E. 4

Sur le fond, il importe tout d'abord de rappeler la nature des taxes notifiées à la recourante dans le cas d'espèce. a) Le droit fiscal distingue l'impôt des contributions causales; celles-ci sont perçues en échange d'un avantage ou d'une prestation déterminée de la collectivité publique, voire à l'occasion de la mise en œuvre d'un service de cette collectivité (cf., entre autres auteurs, Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 4; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht I, Berne/Stuttgart/Vienne, 9^{ème} édition, § 1, n° 7; Xavier Oberson, Les taxes d'orientation, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 12 et ss). Les contributions causales constituent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'Etat. Elles reposent ainsi sur une contre-prestation étatique qui en constitue la cause (cf. ATF 135 I 130 consid. 2 p. 133; Höhn/Waldburger, op. cit., n. 3 s. ad § 1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 2, 4 s.; Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, in: ZBl 2003 p. 505 ss, p. 507). Parmi ces contributions, on distingue notamment l'émolument, soit le prix imposé aux justiciables pour un recours à

l'administration ou à un service public, et la charge de préférence qui est une participation aux frais d'installations déterminées faites par la collectivité publique dans l'intérêt général et mise à la charge des personnes ou groupes de personnes auxquelles ces installations procurent des avantages particuliers (v., outre les auteurs précités, Marc-Olivier Buffat, Les taxes liées à la propriété foncière, en particulier dans le canton de Vaud, thèse Lausanne 1989, pp. 49-50). b) L'art. 60a al. 1, première phrase, de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux (ci-après: LEaux; RS 814.20) exige des cantons qu'ils veillent à ce que les coûts de construction, d'exploitation, d'entretien, d'assainissement et de remplacement des installations d'évacuation et d'épuration des eaux concourant à l'exécution de tâches publiques soient mis, par l'intermédiaire d'émoluments ou d'autres taxes, à la charge de ceux qui sont à l'origine de la production d'eaux usées. Le fondement de cette disposition repose sur le principe du "pollueur-payeur" ou principe de causalité, consacré par l'art. 3a de la même loi. Pour le législateur, l'objectif de cette disposition est de fixer les émoluments en fonction du type et de la quantité des eaux usées afin d'inciter financièrement le responsable à réduire la pollution causée; ce principe ne doit toutefois pas être appliqué trop rigoureusement en pratique afin d'éviter des coûts administratifs démesurés découlant de l'évaluation du type et de la quantité d'eaux usées de chaque ménage. Même si, pris à la lettre, l'art. 60a LEaux prend avant tout en considération, comme fondement de la contribution, le coût de l'évacuation des eaux usées et leur traitement, le législateur n'a pas pour autant exclu de la problématique la récolte des eaux claires et leur infiltration; au contraire, il l'a expressément encouragée puisque l'art. 7 al. 2 LEaux prescrit l'infiltration des eaux non polluées, conformément aux règlements cantonaux. Or, l'incidence de cette tâche sur le plan financier est loin d'être négligeable; dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a du reste été confronté à l'importance croissante pour les communes du coût de la collecte des eaux claires (v. arrêts FI.1999.0057 du 16 décembre 1999; FI.1994.0039 du 2 juillet 1996). Il paraît, dans ces conditions, logique de pourvoir à son financement également par le biais de taxes répondant aux conditions de l'art. 60a LEaux. Pour la livraison de l'eau, la commune peut exiger en outre du propriétaire le paiement d'une taxe unique fixée au moment du raccordement direct ou indirect au réseau (art. 14 al. 1 let. a de la loi cantonale du 30 novembre 1964 sur la distribution de l'eau – LDE; RSV 721.31). c) Il ressort des art. 3a et 60a LEaux que la Confédération a renoncé à introduire elle-même les émoluments nécessaires à l'évacuation et à l'épuration des eaux; elle a chargé les cantons de le faire dans les limites des conditions-cadres qu'elle a édictées (cf. ATF 2P.285/2004 du 12 août 2005). En droit vaudois, les communes peuvent percevoir, conformément à la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LCom; RSV 650.11), des taxes spéciales en contrepartie de prestations ou avantages déterminés ou de dépenses particulières (art. 4 al. 1 LCom). Ces taxes doivent faire l'objet de règlements soumis à l'approbation du chef de département concerné (al. 2) et ne peuvent être perçues que des personnes bénéficiant des prestations ou avantages ou ayant provoqué les dépenses dont elles constituent la contrepartie (al. 3). La loi du 17 septembre 1974 sur la protection des eaux contre la pollution (LVPEP; RSV 814.31) permet aux communes, à son art. 66, de percevoir un impôt spécial et des taxes pour couvrir les frais d'aménagement et d'exploitation du réseau des canalisations publiques et des installations d'épuration (al. 1). Elles peuvent également percevoir une taxe d'introduction et une redevance annuelle pour l'évacuation des eaux claires dans le réseau des canalisations publiques. (al. 2). Cette contribution unique de raccordement a pour principale fonction de compenser l'avantage économique que retire le propriétaire de l'équipement d'évacuation des eaux et, partant, de

l'augmentation de la valeur de son bien-fonds (cf. arrêt FI.2002.0070 du 12 octobre 2004). De même, la contribution unique de raccordement instituée par l'art. 14 al. 1 lit. a LDE a pour principale fonction de compenser l'avantage économique que retire le propriétaire de l'équipement de distribution d'eau et, partant, de l'augmentation de la valeur son bien-fonds. L'équipement réalisé par la collectivité publique, les réseaux de distribution d'eau potable ou d'égouts notamment - de même que l'amélioration de ces derniers - confère en effet aux biens-fonds privés une plus-value justifiant la perception d'une contribution auprès de leurs propriétaires. La concrétisation de cette plus-value apparaît notamment lors de la construction de bâtiments, respectivement lors de la transformation et l'agrandissement de ces derniers. (cf. ATF 109 Ia 328; 93 I 106; v., s'agissant de la jurisprudence cantonale, cf. RDAF 1991, p. 163, spéc. p. 165; Tribunal administratif, arrêts FI 2001.0053 du 6 février 2002; 1993.0058 du 30 janvier 1998; 1995.0119 du 3 juin 1996; 1995.0088 du 21 mai 1996). Les contributions liées à l'équipement trouvent également leur fondement dans la législation sur l'aménagement du territoire, dont l'art. 5 al. 1 LAT; à teneur de cette disposition, le droit cantonal peut établir un régime de compensation permettant de tenir équitablement compte des avantages - parmi lesquels le raccordement au réseau collectif - et des inconvénients majeurs résultant des mesures d'aménagement. Cette taxe est destinée à couvrir les frais d'investissement et de construction du réseau d'alimentation en eau potable et/ou des canalisations d'égouts (ATF 2C_153/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4). Avec cette contribution, l'assujetti achète en quelque sorte le droit d'utiliser le réseau (ibid.). Ces contributions répondent ainsi à la définition d'une charge de préférence, même si la distinction entre contributions de plus-value et taxes d'utilisation n'apparaît en définitive pas décisive (cf. arrêts FI.2001.0053 du 6 février 2002; FI.1998.0114 du 24 juin 1999, publié in RDAF 2000 I 108; cf. en outre, sur les taxes d'équipement, Peter Karlen, Grundsätze des Erschliessungsabgaberechts in: Informationsblatt Raumplanungsgruppe Nordostschweiz RPG-No 3/93, p. 11 ss). Toujours est-il que la taxe de raccordement d'un bâtiment au réseau collectif d'évacuation et d'épuration des eaux usées est une taxe foncière; c'est la propriété d'un bâtiment raccordé au réseau public qui génère en effet l'assujettissement. Elle constitue le prix à payer par le propriétaire en échange du droit de prélever de l'eau des canalisations publiques de distribution et de celui de déverser ses eaux usées et ses eaux claires dans les canalisations publiques d'évacuation (cf. Buffat, op. cit., p. 171). Il est généralement admis qu'il s'agit d'un émolument destiné à constituer la contrepartie d'une activité publique fournissant une prestation individualisée et dû par conséquent dès que cette activité s'est déroulée ou que la prestation a été fournie (v. Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, ch. 7.2.4.1, p. 364, références citées; cf. arrêt FI.1997.0012 du 12 mai 1997). d) Force est ainsi d'admettre que les taxes de raccordement au réseau des égouts et de la distribution d'eau sont des contributions causales, liées à un avantage dont les débiteurs bénéficient de manière particulière, contrairement aux autres administrés. En raison de leur caractère causal, ces contributions doivent, en principe, être calculées d'après la dépense à couvrir (principe de la couverture des frais), et répercutées sur les contribuables proportionnellement à la valeur des prestations fournies ou des avantages économiques retirés (principe de l'équivalence; cf. ATF 135 I 130 consid. 2 p. 133 s.; 131 I 313 consid. 3.3 p. 318; 122 I 305 consid. 4b p. 309 et les références citées; Hungerbühler, op. cit., p. 520 ss). La contribution unique de raccordement instituée par l'art. 66 al. 1 LVPEP a pour principale fonction de compenser l'avantage économique que retire le propriétaire de l'équipement de distribution d'eau et, partant, de l'augmentation de la valeur de son bien-fonds. Les réseaux d'égouts notamment confèrent aux biens-fonds privés

une plus-value justifiant la perception d'une contribution auprès de leurs propriétaires. La concrétisation de cette plus-value apparaît notamment lors de la construction de bâtiments, respectivement lors de la transformation et l'agrandissement de ces derniers (ATF 129 I 346 consid. 5.1 p. 354; arrêts FI.2005.0155 du 28 décembre 2005, consid. 3b/cc; FI.2003.0093 du 12 juillet 2004, consid. 2a). Le Tribunal fédéral a régulièrement confirmé l'utilisation globale ou différenciée de la valeur d'assurance-incendie pour le calcul des contributions communales de raccordement (v., outre la jurisprudence précitée, ATF 109 Ia 325, cons. 6a; cf. en outre Danielle Yersin, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, rapport publié in: RDS 1992 II p. 144 et ss, not. 217). Si les communes utilisent la valeur d'assurance incendie (valeur ECA) pour le calcul des taxes de raccordement au réseau public d'évacuation d'eau, elles doivent prendre en compte la valeur ECA déterminante au moment du raccordement (art. 4a al. 1 et 2 LCom); une taxe complémentaire ne peut être perçue que si des travaux ont été entrepris dans l'immeuble (art. 4a al. 3 LCom). A plusieurs reprises, il a été jugé que l'autorité communale chargée d'arrêter les taxes était liée par la valeur arrêtée par l'ECA lorsque la réglementation fait de celle-ci l'assiette de la taxation (arrêts FI.2005.0155 du 28 décembre 2005; FI.2003.0093 du 12 juillet 2004; FI.1995.0088 du 21 mai 1996, confirmé par ATF 2P.231/1996 du 25 novembre 1996). L'assiette de la taxe doit être prélevée sur la différence entre les valeurs ECA avant et après les travaux - sans égard aux éventuelles adaptations de valeurs étrangères aux travaux réalisés - et non sur l'augmentation de la valeur ECA liée aux seuls travaux de plus-value (arrêt FI.2006.0069 du 28 juillet 2008). Le Tribunal fédéral a confirmé à plusieurs reprises l'utilisation globale ou différenciée de la valeur d'assurance incendie pour le calcul des contributions communales de raccordement aux collecteurs publics de distribution d'eau et d'évacuation des eaux usées (v. ATF 128 I 46, consid. 4a, a contrario; ATF 2P.262/2005 du 9 février 2006, reproduit in: DEP 2006 p. 394; Archives de droit fiscal 77 p. 88; 2P.323/2006 du 16 avril 2007; 2P.285/2004, du 12 août 2005, consid. 2.5; 2P.281/2004 du 2 mars 2005, consid. 3). La modification d'un bâtiment, pour lequel une taxe complète a déjà été payée, ne doit pas être soumise une nouvelle fois à une telle taxe. Pour des motifs tirés de l'égalité de traitement entre assujettis, il est cependant justifié que le propriétaire qui entreprend de tels travaux s'acquitte d'une redevance qui le mette dans la même situation que celle des propriétaires qui ont réalisé ces aménagements déjà au moment de la construction (ATF 2C_608/2007 du 30 mai 2008 consid. 6.1; 2C_153/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4; RDAF 2005 I 594 consid. 5.3; cf. également, Buffat, op. cit., p. 168 et 223). A cet égard, il n'est pas déterminant que les travaux effectués n'entraînent aucune augmentation de la consommation de l'eau, voire une réduction de cette consommation, puisqu'il s'agit de taxes de raccordement (ATF 2P.53/2007 du 22 juin 2007; 2P.232/2006 du 16 avril 2007). e) Pour certains auteurs, le fait générateur de la taxe selon l'art. 60a al. 1 LEaux n'est pas tant la plus-value que le propriétaire en retire que la prestation de la collectivité dont il bénéficie du fait de ce raccordement (Peter Karlen, *Die Erhebung von Abwasserabgaben aus rechtlicher Sicht*, in: DEP 1999, 539 ss, not. 555). Cela étant, les cantons conservent une grande liberté dans la mise en oeuvre du principe de causalité (cf. Klaus Vallender/Reto Morell, *Umweltrecht*, Bern 1997, § 13 N. 31, pp. 338-339). Dès lors, la contribution unique auprès du propriétaire d'un immeuble raccordé, destinée à couvrir les frais de construction des infrastructures d'évacuation et de traitement des eaux, demeure l'un des modes de prélèvement envisageable sous l'angle de l'art. 60a LEaux.

E. 5

Les parties sont divisées en l'occurrence sur la qualité du débiteur des deux taxes notifiées à la recourante. Pour l'autorité intimée et la municipalité, la recourante serait seule débitrice des taxes de raccordement aux réseaux collectifs de distribution d'eau et d'évacuation des eaux usées/eaux claires. La recourante fait valoir en substance qu'elle n'aurait pas à supporter, dans l'assiette des taxes qui lui ont été notifiées, les plus-values commandées par les propriétaires d'étages. a) Selon la jurisprudence, l'obligation de payer une taxe de raccordement incombe au propriétaire qui réalise le raccordement; il s'ensuit que la décision de taxation ne saurait être rendue contre un autre justiciable que le propriétaire qui a donné lieu à l'état de fait justifiant la taxe, celui-là même qui a fait procéder au raccordement (arrêts FI.2013.0048 du 11 juin 2014, consid. 4; FI.2007.0151 du 28 avril 2009, consid. 4; FI.1997.0154 du 16 août 2004, consid. 8; FI.1992.0029 du 27 janvier 1992, consid. 2). Quant au changement de propriétaire, entre le moment où naît l'obligation de payer la taxe et la taxation, il n'entraîne pas un changement de débiteur (il ne s'agit pas d'une obligation "propter rem"). En effet, la taxe est une dette personnelle dont le débiteur est celui qui est à l'origine de l'état de fait générateur de l'impôt (ATF 103 Ia 26, in JdT 1979 I 41). Au demeurant, une telle succession fiscale devrait avoir une base légale claire, ce d'autant plus que la désignation du sujet fiscal est un élément essentiel qui doit être nécessairement prévu par la norme fiscale (ATF 98 Ia 178). Il est exclu en revanche de considérer comme débiteur des taxes de raccordement l'architecte ou le promoteur du projet de construction, tant et aussi longtemps que celui-ci n'est pas propriétaire des immeubles faisant l'objet des travaux de raccordement et inscrit au registre foncier comme tel (v., outre FI.2007.0151, déjà cité, arrêt FI.2008.0022 du 4 novembre 2008, consid. 2). b) En la présente espèce, la recourante s'est vue délivrer le 12 novembre 2007 l'autorisation de construire en entreprise générale neuf bâtiments d'habitation sur les parcelles nos 7***** à 8*****; elle a en outre obtenu l'autorisation de raccorder ceux-ci aux collecteurs publics de distribution d'eau et d'évacuation des eaux usées/eaux claires. Au cours de l'exécution de ces travaux, ces raccordements ont été réalisés. Le fait générateur des taxes définies aux articles 40 RCDE et 41 RCEE est par conséquent réalisé, de sorte que la municipalité était fondée à percevoir un acompte sur les taxes définitives, aux conditions fixées dans les annexes à la réglementation applicable; la recourante elle-même en convient. Lors de la construction des bâtiments et la valorisation des immeubles, la recourante est sans aucun doute intervenue en qualité de promoteur. Il ressort en effet du dossier qu'elle a elle-même conclu des contrats d'entreprise avec les futurs acquéreurs des lots de PPE. Du reste, A. B._____, C. D._____ et E. F._____, qui possédaient les neuf parcelles lorsque les travaux de construction ont débuté, ont promis-vendu celles-ci à la recourante. Il se trouve cependant que la recourante n'a jamais été inscrite au registre foncier en qualité de propriétaire des parcelles abritant les bâtiments nouvellement raccordés. La vente des appartements en PPE est intervenue directement entre A. B._____ et ses deux associés, d'une part, et les tiers acquéreurs, d'autre part. Ce n'est donc pas en cette qualité que la recourante a retiré un avantage particulier de ce raccordement, mais éventuellement en sa qualité de détentrice de onze des quarante-deux lots de PPE, qu'elle a du reste revendus à des tiers. c) Cette situation n'autorisait par conséquent pas la municipalité à considérer la recourante comme débitrice des deux taxes qui lui ont été notifiées, dont l'assiette, faut-il le rappeler, est la valeur ECA de chacun des neuf bâtiments raccordés. Il importe peu que la recourante se soit au demeurant engagée à l'égard des futurs propriétaires d'étage, dans les contrats d'entreprise, à supporter elle-même le montant des taxes consécutives aux permis de construire. En effet, il s'agit là d'une res inter alios acta, qui relève du droit des

obligations et qui demeure sans effet aucun pour déterminer la qualité de contribuable desdites taxes au sens de la loi. De même, peu chaut que la recourante ait elle-même réglé les acomptes, ainsi que la part de la taxation définitive qu'elle estimait devoir supporter. La reconnaissance d'une dette fiscale n'a pas pour effet de lui conférer le statut de contribuable et d'en faire la débitrice de la taxe au regard de la loi, si les conditions de son assujettissement ne sont par ailleurs pas réalisées. Or, il ressort à cet égard sans ambiguïté du texte de la réglementation communale que seul le propriétaire de l'immeuble au moment où le permis de construire et l'autorisation de raccordement sont délivrés (cf. articles 1^{er} annexe RCDE, 41 RCEE et 1^{er} annexe RCEE) doit être considéré comme le contribuable de ces deux taxes. En l'espèce, il appartiendra à la municipalité de déterminer au vu des circonstances s'il s'agit de A. B. _____ et de ses deux associés, pris conjointement et solidairement, ou des propriétaires d'étage ayant acquis les quarante-deux lots, pris chacun à raison de la valeur de son lot. La recourante pourrait dès lors être recherchée en paiement, mais seulement à hauteur de la valeur ECA des onze lots qu'elle a acquis. La décision attaquée, qui fait abstraction de ce qui précède, ne peut en conséquence être maintenue.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. En procédure de recours, les frais sont supportés par la partie qui succombe (art. 49 al. 1, 1^{ère} phrase, LPA-VD). Le sort du recours commande ainsi qu'un émolument judiciaire soit mis à la charge de la Commune de Penthaz, les communes étant exclues du champ d'application de l'art. 52 al. 1 LPA-VD. En outre, l'autorité alloue une indemnité à la partie qui obtient totalement ou partiellement gain de cause, en remboursement des frais qu'elle a engagés pour défendre ses intérêts. Cette indemnité est mise à la charge de la partie qui succombe (cf. art. 55 LPA-VD). Des dépens seront alloués à la recourante, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un conseil.

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