

VS_GERICHTE A1 21 286 vom 6. September 2022

VS Kantonsgericht, 2022-09-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1_21_286

FR: VS_GERICHTE A1 21 286 du 6 septembre 2022

IT: VS_GERICHTE A1 21 286 del 6 settembre 2022

Regeste

A1 21 286 ARRÊT DU 6 SEPTEMBRE 2022 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit public Composition : Christophe Joris, président ; Thomas Brunner, juge, et Frédéric Fellay, juge suppléant ; Matthieu Sartoretti, greffier, en la cause COMMUNE X _____, recourante, représentée par Maître Emmanuel Crettaz, avocat, contre CONSEIL D'ÉTAT DU VALAIS, 1951 Sion, autorité attaquée, et Y _____ SA, tiers concerné, représentée par Maître Daniel Perruchoud, avocat, 3966 Chalais, (Taxe de promotion touristique 2014 et 2017) recours de droit administratif contre la décision du 1er décembre 2021

Erwägungen

E. 1

Les communes sont habilitées à interjeter un recours de droit administratif contre les décisions rendues par le Conseil d'Etat sur les recours administratifs déposés par des administrés en matière de taxe de promotion touristique (art. 156 al. 1 de la loi sur les communes du 5 février 2004 [LCo ; RS/VS 175.1] ; art. 46 al. 2 de la loi du 9 février 1996 sur le tourisme [LTour ; RS/VS 935.1] et art. 14 aRTPT ; ég. RVJ 2016 p. 71 consid. 1 et les références citées ; ég. ACDP A1 20 53 du 27 mai 2021 consid. 1). En vertu des art. 46 al. 3 LTour et 14 al. 2 aRTPT, la procédure est gouvernée par la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA; RS/VS 172.6). Adressé en temps utile au Tribunal cantonal, le recours respecte au surplus les exigences formelles applicables (art. 46 et 48 LPJA, applicables par renvoi de l'art. 80 al. 1 LPJA, art. 72 et 78 al. 1 let. a LPJA). Il est partant recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2

Au titre des moyens de preuve, la recourante a sollicité l'édition du dossier de la cause par l'autorité attaquée, l'édition du dossier fiscal de Y _____ SA et l'interrogatoire des parties pour déterminer la durée du chantier de construction de la promotion « B _____ ».

E. 2.1

La procédure administrative est en principe écrite et le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves

- 7 - pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 146 IV 218 consid. 3.1.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1). Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2

Cst. ne comprend toutefois ni le droit absolu d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_40/2022 du 15 juillet 2022 consid. 3.2 ; ACDP A1 21 281 du 17 août 2022 consid. 2.1). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 5A_130/2021 du 26 mars 2021 consid. 2 et 8C_119/2020 du 26 novembre 2020 consid. 4.2).

E. 2.2

En l'espèce, le Conseil d'Etat a produit son dossier, ce qui satisfait la première requête de la recourante. Pour le reste, le dossier contient notamment les comptes de pertes et profits de Y _____ SA pour les années 2014 et 2017, ainsi que les bordereaux de taxation pour ces mêmes périodes, y compris les informations relatives à la répartition intercommunale. Le Tribunal ne discerne ainsi pas, et la recourante ne le précise d'ailleurs pas, quels éléments supplémentaires le « dossier fiscal de la société Y _____ SA » pourrait contenir, ni en quoi ils seraient pertinents pour trancher le présent litige. Ce moyen de preuve tend de surcroît à prouver que Y _____ SA s'est acquittée des impôts communaux réclamés par la recourante, ce qui n'est toutefois pas contesté. Dans la mesure où il a également pour but de prouver le paiement des impôts communaux de 2014 à 2017, l'interrogatoire des parties n'est, pour les mêmes motifs, ni nécessaire ni pertinent. Il s'avère en outre inutile en tant qu'il vise à établir que Y _____ SA s'est chargée de la construction de la promotion et que le chantier a duré plus de 12 mois. La société admet avoir réalisé la promotion précitée, tandis que la durée la durée du chantier n'a pas d'influence sur l'issue du litige, comme on le verra par la suite (cf. infra consid. 3.5.4). Par appréciation anticipée, il apparaît ainsi que les moyens de preuve proposés par la recourante, inutiles et non pertinents, sont inaptes à modifier l'appréciation que le Tribunal s'est forgée sur la base du dossier de la cause. Partant, les mesures d'instruction requises sont rejetées.

E. 3

Si l'assujetti exerce plusieurs activités dans un même secteur économique, la taxe de base la plus élevée et le facteur de marge le plus fort des branches pratiquées s'appliquent.

E. 3.1

En substance, la décision entreprise retient que la TPT est perçue auprès des personnes physiques ou morales qui ont une activité lucrative indépendante en lien avec le tourisme local et qui sont domiciliées en Valais, indépendamment de l'avantage effectif que l'administré concerné tire du tourisme local. Selon le règlement, la taxe s'applique cependant aux seuls bénéficiaires soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique, soit notamment les entreprises ayant leur siège social en dehors de la Commune, mais qui ont sur place un établissement stable. Dans la mesure où son siège était situé hors de la commune, Y _____ SA n'était pas soumise de manière illimitée aux impôts communaux X _____ en 2014 et 2017. Son imposition limitée dans la commune – impôt sur le bénéfice en capital réalisé lors de la vente des appartements de la promotion – résultait par ailleurs exclusivement du fait qu'elle était propriétaire d'un immeuble sis sur le territoire

communal. La société ne disposait en revanche d'aucun établissement stable sur la commune, ce qui excluait l'attribution à la commune d'une quote-part du bénéfice global de l'exploitation de ce chef et, partant, son assujettissement à la TPT. Elle ne pouvait pas non plus être astreinte à la taxe au motif qu'elle était promoteur « occasionnel ». En effet, la décision de la commission communale des finances d'assujettir ces derniers à la TPT élargissait le cercle des assujettis, alors que cette compétence appartenait au seul législateur communal. En définitive, Y _____ SA ne remplissait aucune des hypothèses d'assujettissement à la TPT, ce qui impliquait l'annulation des décisions entreprises. La recourante conteste l'appréciation qui précède. D'une part, elle soutient que c'est à tort que l'autorité attaquée a appliqué l'art. 2 al. 4 nRTPT en lieu et place de l'art. 2 al. 4 aRTPT. D'autre part, elle affirme que Y _____ SA remplit les conditions d'assujettissement posées par l'art. 2 aRTPT, qui doit être lu à la lumière de la LTour et de la LF. Il en résulte que la notion d'établissement stable au sens de l'art. 185 LF, auquel renvoie l'art. 29 al. 2 LTour, est moins restrictive que celle de l'art. 3 LF, retenue par le Conseil d'Etat et englobe les activités déployées par Y _____ SA en 2014 et 2017. La recourante estime toutefois que cette question n'est pas décisive, puisque les revenus de la précitée pour 2014 et 2017 étaient quoi qu'il en soit soumis à l'impôt limité dans la commune X _____ en vertu de l'art. 188 al. 2 LF (imposition des commissions de courtiers) ou al. 3 (imposition des bénéfices en capital), applicables par renvoi de l'art. 29 al. 2 LTour. Or, l'art. 2 al. 4 aRTPT dispose précisément que la taxe s'applique aux bénéficiaires du tourisme qui sont soumis de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique, ce qui était le cas de

- 9 - Y _____ SA. C'était par conséquent à bon droit que cette dernière avait été assujettie à la TPT pour les périodes considérées. Y _____ SA se rallie pour sa part au point de vue du Conseil d'Etat. Elle considère que l'art. 2 al. 4 aRTPT est parfaitement clair et ne souffre aucune interprétation : les entreprises ayant leur siège hors de la commune ne pourraient être taxées que dans la mesure où elles disposeraient d'un établissement stable sur le territoire communal. Tel n'était et n'est toujours pas son cas, puisque son activité en D _____ a au contraire été « isolée et fortuite ». Le recours à la qualification de promoteur « occasionnel » pour soumettre son activité au paiement de la TPT en l'absence d'assujettissement fondé sur l'existence d'un établissement stable apparaît de surcroît inadmissible pour des raisons de compétence.

E. 3.2

Avec la recourante, force est de constater d'emblée que c'est à tort que le Conseil d'Etat a une nouvelle fois appliqué l'art. 2 al. 4 nRTPT pour statuer sur l'assujettissement de Y _____ SA. Pour les motifs déjà exposés dans l'arrêt de renvoi du 27 mai 2021, l'aRTPT est en effet exclusivement applicable au présent litige même si les prescriptions en matière d'assujettissement de l'ancien et du nouveau règlement ne diffèrent guère sur le fond (ACDP A1 20 53 du 27 mai 2017 consid. 3).

E. 3.3

Pour le reste, il convient de rappeler que la taxe de promotion touristique est un impôt d'affectation visant à couvrir les coûts de la promotion touristique. Les impôts d'affectation sont destinés à couvrir des dépenses spécifiques qui sont provoquées par des personnes déterminées ou qui profitent plus directement à certaines catégories de personnes qu'à la majorité des citoyens : on parle dans ce dernier cas d'impôts d'attribution des coûts

(Kostenanlastungssteuer ; ATF 143 II 283 consid. 2.3.2 et ATF 124 I 282 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1037/2020 du 25 mai 2021 consid. 4 ; RVJ 2016 p. 74 consid. 2 et 3). Vu sa nature, la taxe communale doit dès lors satisfaire aux mêmes exigences constitutionnelles strictes qu'un impôt (cf. ATF 122 I 305 consid. 4c, cité p. ex. dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_483/2015 du 22 mars 2016 consid. 4.2). Aussi faut-il que la loi fixe le mode de calcul de l'impôt, ainsi que le cercle des contribuables (art. 127 al. 1 Cst.). Il est de même nécessaire que la taxe respecte le principe d'égalité de traitement ancré à l'art. 127 al. 2 Cst., bien qu'un certain schématisme demeure admissible en la matière (arrêts du Tribunal fédéral 2C_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.1 et 2C_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3). Le cercle des contribuables se limite, dans ce type d'impôt d'affectation, aux personnes auxquelles des motifs objectifs et raisonnables commandent de faire supporter certaines

- 10 - dépenses de la collectivité publique, soit, pour les taxes de promotion touristique, aux personnes morales ou physiques exerçant une activité indépendante qui les met en position de retirer un profit économique du tourisme (ACDP A1 16 13 du 25 août 2016 consid. 3.3 ; ACDP A1 14 241 du 9 janvier 2015 consid. 2.1). Le fait de distinguer les contribuables pouvant être appelés à participer au devoir fiscal, par des motifs objectifs et raisonnables, concrétise le principe d'égalité. En effet, la taxe est due indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou encore de la dépense que celui-ci a provoquée. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le contribuable retire un avantage individuel particulier pour justifier l'imposition (ACDP A1 21 203 du 25 février 2022 consid. 2.2).

E. 3.4

Au niveau cantonal, l'art. 27 L_{Tour} dispose que les communes ont le droit de percevoir, en lieu et place de la taxe d'hébergement, une taxe de promotion touristique (al. 1). Perçue sur la base d'un règlement soumis à l'approbation de l'autorité communale délibérante ainsi qu'à l'homologation du Conseil d'Etat (al. 2), elle doit respecter les principes de modicité des taxes et de couverture des coûts (al. 3). Selon l'art. 28 L_{Tour}, le règlement fixe notamment le cercle des assujettis et les bases de calcul de la taxe en tenant compte de l'avantage qu'ils retirent de l'activité touristique locale. L'art. 29 L_{Tour} dispose encore que sont assujetties toute personne morale ainsi que toute personne physique ayant une activité lucrative indépendante et domiciliées en Valais, dans la mesure où l'activité qu'elles exercent a un lien avec le tourisme local (al. 1). Les assujettis domiciliés hors de la commune sont appelés à contribution selon les articles 185 et 188 LF (al. 2). La L_{Tour} institue une délégation de compétence fiscale du législatif cantonal au législatif communal, raison pour laquelle l'art. 29 L_{Tour} ne définit que de manière générale le cercle des assujettis (arrêt du Tribunal fédéral 2P.215/2000 du 12 mars 2001 consid. 5c). Cette disposition ne constitue par conséquent pas une base directe d'assujettissement à la TPT mais pose, conjointement aux art. 27 al. 3 et 28 L_{Tour}, le cadre général à l'intérieur duquel les communes doivent légiférer (ACDP A1 06 200 du 10 mai 2007 consid. 4b).

- 11 -

E. 3.5

Au niveau communal, les art. 1 et 2 aRTPT ont la teneur suivante : « Art. 1 Principe La commune prélève chaque année une taxe de promotion touristique auprès des bénéficiaires du tourisme local. Pour les logeurs, cette taxe remplace la taxe d'hébergement. Art. 2

Assujettissement

1 Sont assujettis à la taxe les bénéficiaires du tourisme, c'est-à-dire les personnes morales et les personnes physiques ayant une activité indépendante dans toutes les branches qui, directement ou indirectement, tirent profit du tourisme. Il y a profit indirect lorsqu'une entreprise ou un indépendant vend ses services ou ses produits à une entreprise ou à un indépendant qui vend les siens directement aux touristes. 2 Si l'activité est accessoire, elle est taxée de la même manière.

E. 3.5.1

Pour être assujetti à la TPT, il faut tout d'abord bénéficier du tourisme, c'est-à-dire être une personne morale ou physique exerçant une activité indépendante dans une branche qui tire directement ou indirectement profit du tourisme (art. 2 al. 2 aRTPT). L'art. 5 aRTPT précise les modalités de calcul de la TPT et arrête le montant de la taxe de base pour diverses activités en fonction de leur lien avec le tourisme (al. 2), ainsi que le montant complémentaire variable qui s'y ajoute (al. 5). De la sorte, il dresse une liste non exhaustive des personnes morales ou physiques indépendantes réputées bénéficiaires du tourisme local par le législateur communal, dont font partie les promoteurs. Si l'activité de promoteur immobilier ne fait pas l'objet d'une définition légale en droit suisse, elle a été définie par la jurisprudence comme une activité lucrative qui consiste à concevoir et réaliser un projet immobilier en vue d'un bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014, 2C_378/2014 du 26 mai 2015 consid. 7.4.1 et les références citées). En lien avec la TPT, l'art. 5 al. 2 i.f. aRTPT en donne pour sa part la définition suivante : « [e]st réputé promoteur, tout assujetti qui construit pour vendre, sans avoir occupé personnellement le logement en question pendant 5 ans au moins ». Il convient de relever qu'il n'est présentement pas contesté que les promoteurs bénéficient du tourisme. Cette appréciation serait au reste difficilement critiquable, tant il est manifeste qu'une offre touristique stimule le secteur immobilier local et, partant, favorise l'activité de promotion immobilière dans ses divers aspects. Selon la jurisprudence, il est d'ailleurs soutenable de considérer, de manière générale, qu'une société active dans l'immobilier bénéficie, au moins indirectement, des avantages liés au tourisme (ACDP A1 14 241 précité consid. 2, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_150/2015 précité consid. 3.4). Toujours selon la jurisprudence, il est également admissible de se fonder sur le but d'une personne morale pour décider si elle est une bénéficiaire potentielle d'un avantage individuel et pratique issu du tourisme et si elle doit, de ce chef, être assujettie à la taxe de promotion touristique (Ibidem). Cette solution consacre un certain schématisme, qui s'avère néanmoins admissible car inhérent à la nature de la taxe de promotion touristique (ACDP A1 17 29 du 13 octobre 2017 consid. 4).

E. 3.5.2

En l'occurrence, selon les informations figurant au registre du commerce, Y _____ SA a pour but la réalisation de « toutes [...] opérations immobilières ». Sur son site Internet (https://www.Y_____.ch/, consulté le 29 août 2022), elle se présente comme une « agence immobilière » qui réalise notamment des promotions

- 13 - immobilières. C'est à ce titre qu'elle a en particulier édifié la résidence « B _____ » à C _____ en 2014, dont elle a vendu deux des cinq appartements en 2014 et 2017. Or, la vente constitue l'objectif final de la promotion immobilière, puisqu'elle concrétise en principe l'obtention du gain en vue duquel le promoteur a déployé son activité, ce qui résulte au reste explicitement de la définition du promoteur de l'art. 5 al. 2

aRTPT. Partant, le Conseil municipal pouvait valablement considérer que Y _____ SA était intervenue en qualité de promoteur sur le territoire communal en 2014 et 2017, les ventes précitées ayant parachevé ses activités s'agissant des deux appartements en question. Par voie de conséquence, il pouvait également retenir qu'elle était – réputée – bénéficiaire du tourisme au sens de l'art. 2 al. 1 aRTPT durant ces périodes, sans égard aux avantages effectivement retirés. Y _____ SA ne conteste en réalité pas avoir agi en qualité de promotrice, mais soutient que « [l]a promotion dans le village de C _____ a été un concours de circonstances fortuit, isolé et occasionnel ». Supposé établi, ce fait ne remettrait pas en cause l'appréciation qui précède. Tout au plus serait-il susceptible d'attester que son activité de promotion a été accessoire ou « occasionnelle » sur la commune X _____. Or, l'art. 2 al. 2 aRTPT dispose que les activités accessoires sont taxées de la même manière que les activités principales. Surtout, l'art. 5 aRTPT prévoit que les promoteurs sont bénéficiaires du tourisme, sans distinguer entre le promoteur régulier ou « occasionnel ». Cette distinction ne résulte pas non plus de l'art. 2 al. 1 aRTPT qui soumet à la TPT « les bénéficiaires du tourisme ». L'interprétation littérale de ces dispositions exclut d'emblée d'opérer une telle distinction. Le principe d'égalité de traitement l'interdit aussi dans la mesure où le promoteur « occasionnel » bénéficie également du tourisme, bien que de façon irrégulière. Aucun motif ne justifie cependant de l'exonérer de la taxe en lien avec les affaires « occasionnelles » qu'il mène dans une commune touristique. Cette appréciation trouve également un appui historique et téléologique, puisque la TPT a toujours eu vocation à frapper les administrés « en fonction des avantages qu'ils retirent du tourisme. En d'autres termes, on ne pourra[it] pas taxer tout le monde et, parmi les assujettis, on ne pourra[it] mettre à contribution de la même façon le garagiste et le restaurateur. » (Message du Conseil d'Etat accompagnant le projet de loi sur le tourisme [no 5], BSGC 1995-1 p. 223). Or, en tant qu'ils tirent l'un et l'autre profit du tourisme, bien qu'à une fréquence différente, il n'y a pas lieu d'assujettir le promoteur « régulier » et d'exempter le promoteur « occasionnel ».

- 14 - Autre est en revanche la question de savoir si le promoteur « régulier » et le promoteur « occasionnel » doivent être taxés dans une même mesure ou si le montant de la taxe doit être adapté en raison du caractère « occasionnel » de l'activité du second. C'est précisément cette question – et non celle de l'assujettissement – que la commission communale des finances a entendu régler en opérant une distinction entre ces deux catégories de promoteurs. Ce faisant, contrairement à l'opinion de l'autorité attaquée et de Y _____ SA, la commission n'a pas élargi le cercle des assujettis en soumettant à la TPT les promoteurs « occasionnels » qui, pour les motifs déjà exposés, y sont assujettis en vertu de l'aRTPT. Elle a en revanche modulé la quotité de la taxe en fonction de la fréquence des activités en cause. Le promoteur « occasionnel » est ainsi soumis à une taxe de base unique par immeuble construit et au montant complémentaire au fur et à mesure des ventes réalisées, alors que le promoteur « régulier » est astreint au paiement de la taxe de base et de la taxe complémentaire chaque année. Se pose dès lors la question de savoir si cette interprétation de la commission communale des finances est conforme aux principes résultant de l'art. 127 Cst., singulièrement ceux de légalité et d'égalité de traitement, et pouvait être reprise à son compte par le Conseil municipal (Florence Aubry Girardin, in : Vincent Martenet / Jacques Dubey [éd.], Commentaire romand, Constitution fédérale, Bâle 2021, no 30 et 37 ad art. 127 Cst.). De même se pose la question de sa conformité au principe de modicité ancré à l'art. 27 al. 2 LTour, dont Y _____ SA conteste le respect depuis le début de la procédure. Dans la mesure où le dossier de la cause doit être renvoyé

au Conseil d'Etat pour nouvelle décision (cf. infra consid. 4), il lui incombera également de trancher ces questions à cette occasion. En définitive, l'interprétation de l'art. 2 al. 1 aRTPT par les autorités communales, selon laquelle tous les promoteurs – même « occasionnels », sont bénéficiaires du tourisme, ne prête pas le flanc à la critique et ne pouvait être sanctionnée par le Conseil d'Etat. C'est ainsi à bon droit que le Conseil municipal a retenu qu'en tant que promoteur « occasionnel » d'un immeuble d'habitation de cinq appartements à C _____, Y _____ SA avait directement tiré profit du tourisme et remplissait par conséquent la première condition de l'assujettissement pour les années 2014 et 2017.

E. 3.5.3

Pour être assujetti, l'administré doit encore être soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de sa situation personnelle ou économique, conformément à la première phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT qui renvoie aux art. 2, 3, 73 et 74 LF.

- 15 - Ces deux dernières dispositions concernent l'imposition cantonale – et non communale – des personnes morales. Plus précisément, elles distinguent les circonstances de rattachement applicables selon que le siège ou l'administration effective de la personne morale se trouve dans le canton (rattachement personnel impliquant en principe un assujettissement illimité, cf. art. 73 et 75 al. 1 LF) ou hors de celui-ci, mais qu'il existe une circonstance particulière justifiant un assujettissement limité (rattachement économique impliquant un assujettissement limité à la partie du bénéfice et du capital imposable dans le canton en vertu de l'art. 74 LF, cf. art. 74 et 75 al. 2 LF). Ce renvoi à des normes fiscales destinées à déterminer l'assujettissement pour l'impôt cantonal – plutôt qu'un renvoi à celles régissant la répartition intercommunale de l'impôt, cf. art. 29 al. 2 L'Tour – peut surprendre, puisqu'elles ne sont pas directement applicables aux impôts communaux évoqués à l'art. 2 al. 4 aRTPT. Elles doivent par conséquent être appliquées mutatis mutandis, c'est-à-dire que les critères de rattachement y relatifs doivent servir à distinguer entre les contribuables situés non pas dans ou hors du canton mais dans la commune (rattachement personnel) ou hors de celle-ci (rattachement économique), nonobstant la lettre des art. 73 et 74 LF. La formulation de la deuxième phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT, en vertu de laquelle sont notamment assujetties à la TPT les entreprises ayant leur siège social « en dehors de la commune » et non en dehors du canton, confirme cette appréciation. A défaut, la référence aux art. 73 et 74 LF n'aurait guère de sens, puisque ces dispositions ne seraient jamais applicables au niveau communal. Cela étant, il importe en réalité peu de savoir en vertu de quel rattachement (personnel ou économique) une personne morale est soumise aux impôts communaux. L'art. 2 al. 4 aRTPT astreint à la TPT tant les personnes morales soumises aux impôts communaux « sans restriction » (assujettissement illimité) que celles qui y sont soumises « de manière limitée » (assujettissement limité). Or, une personne morale ne peut être soumise à l'impôt communal sur le bénéfice, le capital, ainsi qu'à l'impôt foncier qu'en vertu d'un rattachement personnel ou, à défaut, d'un rattachement économique. La seconde phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT énonce par ailleurs que les entreprises qui ont un siège hors de la commune mais qui disposent d'un établissement stable sur le territoire communal (rattachement économique ; cf. art. 74 al. 1 let. b LF) sont notamment assujetties à la TPT. La notion d'établissement stable est définie en ces termes à l'art. 74 al. 3 LF : « Constitue un établissement stable toute installation fixe et permanente, dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité commerciale de l'entreprise. Sont notamment des établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente,

représentations

- 16 - permanentes, chantiers, mines et autres lieux d'exploitation des richesses du sol. » L'art. 29 al. 2 LTour renvoie pour sa part à l'art. 185 LF, en vertu duquel sont assimilés à un établissement stable des installations fixes ou des travaux dont la durée dépasse six mois. Dans la décision entreprise, le Conseil d'Etat s'est quant à lui référé à la définition de l'établissement stable donnée par la jurisprudence en matière intercantonale. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14) ne définit pas la notion d'établissement stable. Aussi le Tribunal fédéral a-t-il statué qu'il s'agit de toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise (ATF 134 I 303 consid. 2.2 et arrêts du Tribunal fédéral 2C_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3 et 2C_707/2016 du 23 mars 2018 consid. 2.4.5). L'utilisation de l'adverbe « notamment » dans la seconde phrase de l'art. 2 al. 4 aRTPT démontre qu'il s'agit de l'une des hypothèses d'assujettissement limité d'une personne morale à l'impôt communal du fait d'un rattachement économique : l'existence d'un établissement stable (cf. art. 74 al. 1 let. b LF ou 185 LF). Cela n'exclut évidemment pas qu'une personne morale soumise aux impôts communaux de manière limitée en vertu d'un autre rattachement économique soit assujettie à la TPT en application de l'art. 2 al. 4 aRTPT.

E. 3.5.4

En l'occurrence, il est acquis que Y _____ SA n'a jamais été soumise à l'impôt communal de manière illimitée par la recourante, puisque son siège est situé à A _____ et qu'elle est effectivement administrée hors de la commune X _____. De même, c'est à bon droit que la décision entreprise retient que Y _____ SA ne bénéficie pas d'un établissement stable dans la commune faute d'installation fixe et permanente dans laquelle elle exercerait tout ou partie de ses activités, quelle que soit au demeurant la définition retenue. Et il est pour le moins douteux que l'existence du chantier de construction de la promotion, dont ni la durée ni l'importance ne ressortent du dossier de la cause, puisse être qualifié d'établissement stable au sens de l'art. 74 al. 3 LF (et non de l'art. 3 al. 4 LF relatif à l'imposition des personnes physiques, contrairement à ce que mentionne la recourante), respectivement de l'art. 185 al. 2 LF auquel renvoie l'art. 29 al. 2 LTour. Cette question souffre quoi qu'il en soit de demeurer indécise, puisque Y _____ SA doit en tous les cas être assujettie à la TPT pour les motifs qui suivent. La décision entreprise retient à juste titre que Y _____ SA a été soumise à l'impôt communal de manière limitée pour les périodes fiscales 2014 et 2017 dans la mesure

- 17 - où elle était propriétaire de l'immeuble sis à C _____. Il résulte cependant des documents au dossier, singulièrement des bordereaux de taxation, que la commune X _____ a en réalité soumis Y _____ SA à plusieurs impôts communaux pour 2014 et 2017, à savoir l'impôt foncier, l'impôt sur le capital et surtout – en lien avec la vente des deux appartements –, l'impôt sur le bénéfice. Aussi la société était-elle effectivement soumise aux impôts communaux de manière limitée quand bien même cela ne résultait pas de l'existence d'un établissement stable dans la commune mais d'un autre rattachement économique lié à la résidence « B _____ » (cf. art. 74 al. 1 let. c ou d LF). La condition de l'art. 2 al. 4 aRTPT était par conséquent également remplie, contrairement à ce qu'a retenu à tort le Conseil d'Etat sur la base d'un examen limité au seul critère du rattachement économique de l'établissement stable, interprétation pourtant contredite par le texte clair de

l'art. 2 al. 4 aRTPT qui le cite à titre d'exemple (« notamment »).

E. 3.5.5

La recourante se prévaut en outre de l'art. 29 al. 2 LTour qui dispose que les assujettis domiciliés hors de la commune sont appelés à contribution selon les art. 185 et 188 LF. D'emblée, on rappellera que, conformément à la jurisprudence du Tribunal de céans déjà citée, l'art. 29 LTour ne constitue pas une base directe d'assujettissement à la TPT mais délimite le cadre à l'intérieur duquel les communes doivent légiférer. Il n'y a par conséquent pas lieu de faire prévaloir l'art. 29 al. 2 LTour et les art. 185 et 188 LF sur les dispositions réglementaires qui définissent le cercle des assujettis et dont il a déjà été question. A supposer que tel soit le cas, l'art. 185 LF ne serait pas pertinent puisqu'il prévoit que le contribuable indépendant est soumis à l'impôt dans chaque commune où il possède un établissement stable, ce qui n'est pas le cas pour les motifs déjà exposés. En revanche, l'art. 188 LF règle l'imposition de la fortune et de son rendement et prévoit notamment que les bénéfices en capital sur immeubles sont imposables au lieu de situation des immeubles (al. 3). Y _____ SA serait par conséquent astreinte à la TPT sur cette base. En l'espèce, les règles d'assujettissement cantonales et communales conduiraient donc au même résultat.

E. 3.6

En définitive, non seulement Y _____ SA a bénéficié du tourisme local en 2014 et 2017 en lien avec son activité indépendante relative à la promotion « B _____ » (première condition), mais elle a de plus été soumise de manière limitée aux impôts communaux par la commune X _____ (seconde condition). Partant, elle était assujettie à la TPT pour ces périodes. 4. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et au renvoi de la cause au Conseil d'Etat pour nouvelle décision. Comme prescrit dans le précédent

- 18 - arrêt de renvoi (ACDP A1 20 53 précité consid. 5.2 i.f.), il lui appartiendra de statuer sur les autres griefs soulevés par Y _____ SA, à l'égard desquels il ne s'est pas prononcé dans la décision attaquée, après avoir retenu, à tort, l'absence d'assujettissement. 5. L'arrêt est rendu sans frais (art. 89 al. 4 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens, ni à Y _____ SA, vu l'issue du litige (art. 91 al. 1 LPJA a contrario), ni à la commune X _____, qui n'a pas démontré l'existence de conditions particulières justifiant de déroger à la règle de refus des dépens inscrite à l'article 91 al. 3 LPJA (p. ex. ACDP A1 20 25 du 6 juillet 2020 consid. 7.4).

E. 4

La taxe s'applique aux bénéficiaires qui sont soumis sans restriction ou de manière limitée aux impôts communaux en vertu de leur situation personnelle ou économique (articles 2, 3, 73 et 74 [LF]). Sont donc notamment assujettis, les entreprises ayant leur siège social en dehors de la commune, mais qui ont sur place un établissement stable pour leurs activités locales, et les loueurs de chalets et appartements de vacances qui habitent à l'extérieur de la commune. » L'art. 2 aRTPT ne dresse ainsi pas de liste des assujettis, mais définit le cercle des administrés astreints au paiement de la taxe en recourant à deux conditions cumulatives qui seront examinées successivement (cf. infra consid. 3.5.1 et 3.5.3). Dès lors qu'est notamment en cause l'interprétation de l'aRTPT par les autorités communales, c'est le lieu de rappeler que l'interprétation d'une règle de droit consiste à en déterminer le sens. Si la lecture de cette règle conduit à un résultat univoque, c'est-à-dire s'il n'y a aucune

ambiguïté dans les termes utilisés et que le sens de la norme est clair, on ne peut s'en écarter, sous peine de tomber dans l'arbitraire. Il ne peut en aller différemment que lorsque ce sens littéral ne peut être raisonnablement celui qui a été voulu par le législateur, dont l'intention réelle se révèle alors par l'emploi d'autres méthodes (ATF 141 V 197 consid. 5.2, 140 III 501 consid. 4, 137 V 13 consid. 5.1, 135 II 78 consid. 2.2 et les références citées). En d'autres termes, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé

- 12 - (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 142 II 388 consid. 9.6.1 ; ACDP A1 21 96 du

E. 8

septembre 2021 consid. 2.1 ; ACDP A1 16 257 du 11 août 2017 consid. 3.5).

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