

# VS\_GERICHTE A1 24 137 vom 27. Juni 2025

VS Kantonsgericht, 2025-06-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_A1\\_24\\_137](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1_24_137)

FR: VS\_GERICHTE A1 24 137 du 27 juin 2025

IT: VS\_GERICHTE A1 24 137 del 27 giugno 2025

## Regeste

A1 24 137 ARRÊT DU 27 JUIN 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit public  
Composition : Christophe Joris, président ; Dr Thierry Schnyder et Frédéric Fellay, juges ; Ferdinand Vanay, greffier ; en la cause X \_\_\_\_\_ SA, de siège à A \_\_\_\_\_, représentée par Maître Guillaume Grand, avocat à Sion, contre CONSEIL D'ETAT DU CANTON DU VALAIS, autorité attaquée, et COMMUNE DE Y \_\_\_\_\_, autre autorité, représentée par Maître Nicolas Voide, avocat à Martigny. (Emolument & taxe ; taxe de séjour 2022) recours de droit administratif contre la décision du 22 mai 2024

## Erwägungen

### E. 1.1

Le recours est recevable (art. 72, 78 let. a, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1, 46 et 48 de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives – LPJA ; RS/VS 172.6).

### E. 1.2

A titre de moyen de preuve, la recourante requiert l'édition par le Conseil d'Etat du dossier ayant abouti à la décision du 17 mai 2023 (art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). La Cour s'abstiendra d'administrer ce moyen, qui n'apparaît pas nécessaire à la résolution du litige (ATF 147 IV 534 consid. 2.5.1 et les réf. cit.). En effet, le dossier déposé céans comprend déjà notamment une copie de la décision précitée. On ne voit

- 6 - en outre pas quelles autres pièces relatives à cette procédure antérieure seraient utiles à la résolution du cas d'espèce. L'issue du litige s'impose par ailleurs sans qu'il faille requérir de la commune de Y \_\_\_\_\_, comme le demande la recourante dans son écriture du 10 juin 2025, le dépôt de pièces relatives à l'annonce de la modification de son interprétation du règlement communiquée aux sociétés ayant leur siège sur le territoire communal.

### E. 2

L'affaire porte sur le mode de calcul de la taxe de séjour que l'autorité communale a facturée pour l'année 2022 à la recourante, propriétaire de logements en résidences secondaires sur son territoire. Sur recours de la contribuable, le Conseil d'Etat a confirmé la légalité d'une facturation à la nuitée telle que prévue par l'art. 4 al. 1 du règlement. Céans, la recourante conteste ce point de vue, affirmant qu'elle doit être taxée au forfait conformément à l'art. 4 al. 2 du règlement.

### E. 3.1

La taxe de séjour est un impôt d'attribution des coûts (« Kostenanlastungssteuer »), à savoir un impôt spécial mis à la charge d'un groupe d'assujettis, car ces personnes ont un rapport plus étroit avec certaines dépenses de la collectivité que l'ensemble des contribuables. L'imputation des coûts doit se fonder sur des motifs objectivement défendables et respecter

le principe de la proportionnalité et celui de l'égalité de traitement (cf. ATF 143 II 283 consid. 2.3.2). Cet impôt ne se calcule pas en fonction d'avantages concrets imputables aux personnes assujetties, mais se fonde sur des critères abstraits, fixés de manière schématique (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_615/2023 du 11 février 2025 consid. 3 in fine et les réf. cit.).

### **E. 3.2**

L'art. 17 L'Tour habilite les communes valaisannes à prélever, sur la base d'un règlement devant être approuvé par le législatif communal et homologué par le Conseil d'Etat, une taxe de séjour auprès des hôtes qui passent la nuit dans le rayon d'activité d'une société de développement reconnue. Selon l'art. 21 L'Tour, le mode de perception de cette taxe se fait en principe « par nuitée » (al. 1), celui qui héberge des hôtes assujettis à la taxe de séjour étant responsable de son encaissement et de son versement à la commune ou à l'organe à qui cette tâche est déléguée, sous peine de répondre personnellement de son paiement (al. 2). Toutefois, les communes peuvent prévoir par voie de règlement une perception forfaitaire de la taxe, forfait qui doit être calculé sur la base de critères objectifs en fonction du taux local moyen d'occupation de la catégorie d'hébergement, y compris la location occasionnelle (al. 3bis).

- 7 - S'agissant du mode de perception de cette taxe sur le territoire de la commune de Y \_\_\_\_\_, le règlement précise en son art. 4 notamment que « la taxe de séjour est calculée et perçue par nuitée » (al. 1), que « le propriétaire assujetti et l'utilisateur du logement de vacances qui occupent eux-mêmes le logement, comme le locataire à long terme, paient la taxe sous forme de forfait annuel » (al. 2) et que « les logements de vacances loués commercialement ne sont pas concernés par la forfaitisation » (al. 3). L'art. 5 du règlement fixe le montant de la taxe par personne et par nuitée en fonction de certaines catégories d'hébergement, à savoir l'hôtellerie (let. a), les logements de vacances, chambres d'hôtes, Airbnb et toute autre forme d'hébergement structuré non répertorié ci-après (let. b), les campings et camping-car (let. c), les pensions, colonies, logements de groupe (let. d) et les cabanes et refuges de montagne (let. e). L'art. 6 du règlement prévoit, quant à lui, une taxe forfaitaire « pour les logements de vacances non uniquement loués commercialement ».

### **E. 3.3**

En l'espèce, la recourante soutient tout d'abord qu'elle fait partie du cercle des contribuables soumis au paiement de la taxe sous la forme d'un forfait, car elle est un « propriétaire assujetti » au sens des art. 2 al. 2 et 4 al. 2 du règlement. Cet argument ne convainc pas, car il repose sur une lecture cursive de l'art. 4 al. 2 du règlement. En effet, il ressort de cette disposition qu'être propriétaire d'un logement de vacances ne suffit pas pour être soumis à la taxe forfaitaire ; il faut encore occuper soi-même le logement en question. Or, on voit mal comment la recourante, société anonyme active dans l'immobilier, pourrait occuper elle-même les nombreux logements de vacances qu'elle met en location sur le territoire de la commune. En réalité, sa situation correspond à celle que prévoit l'art. 5 al. 1 let. b du règlement (logements de vacances, chambres d'hôtes, Airbnb ou toute autre forme d'hébergement structuré), qui fixe une taxe de séjour de 4 fr. par personne et par nuitée.

### **E. 3.4**

Ensuite, la recourante argue qu'elle doit être soumise à la taxe forfaitaire, dès lors qu'elle ne fait pas de la location commerciale et qu'elle est simplement propriétaire de résidences

secondaires. Elle invoque à cet égard l'art. 4 al. 3 du règlement (a contrario) et soutient que le fait d'être constituée en société anonyme n'est pas déterminant pour trancher la question de savoir si la location est « commerciale » au sens de cette disposition. A la suivre, l'analyse téléologique du règlement démontre que seuls les hôtels, les colonies et les campings doivent être soumis à une taxe par nuitée, puisque l'art. 6 du règlement soumet à la taxe forfaitaire les logements de vacances qui ne sont pas uniquement loués commercialement.

- 8 - Par cet argumentaire, la recourante se défend d'exercer toute activité commerciale et affirme que les logements dont elle est propriétaire ont une occupation mixte. Elle ne fournit cependant aucune explication concrète à ce propos, pas plus qu'elle ne cherche à étayer ses allégations par des moyens de preuve. Or, comme déjà dit, on discerne mal comment cette société anonyme active dans l'immobilier pourrait occuper elle-même les nombreux logements de vacances dont elle est propriétaire. A cela s'ajoute que le décompte de nuitées pour chacun de ces appartements ne permet pas de retenir une utilisation mixte de ceux-ci. Il tend au contraire à démontrer que la recourante fait de la location commerciale, ce qu'une recherche sur Internet illustre également, les logements en question étant mis en location par diverses plateformes commerciales comme Airbnb ou Booking.com. En outre, l'intéressée invoque en vain l'art. 6 du règlement, qui ne peut s'appliquer au cas d'espèce du moment qu'il n'est pas possible de retenir l'existence d'une occupation mixte des logements de vacances concernés. Partant, les griefs invoqués sur ce point sont eux aussi rejetés.

### **E. 3.5**

La recourante critique encore le fait qu'au considérant 4 de sa décision, l'autorité précédente s'est référée à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_76/2023 du 5 septembre 2023, arguant que cette jurisprudence n'est pas applicable au cas d'espèce. Cet argument est vain. En effet, le Conseil d'Etat a mentionné à bon droit cet arrêt fédéral, tout en exposant que l'art. 4 al. 2 du règlement devait être compris en ce sens que « seules des personnes qui passent la nuit dans la commune, sans y être domiciliées, et qui occupent au moins elles-mêmes le logement de vacances peuvent bénéficier du forfait ». Une telle interprétation, par ailleurs conforme à celle de l'autorité communale, résiste manifestement à l'examen et doit être confirmée.

### **E. 4.1**

La recourante maintient en outre que la taxe de séjour fixée pour l'année 2022 viole le principe de la bonne foi, critiquant à cet égard le rejet de ses arguments par le Conseil d'Etat. Elle soutient qu'elle a perçu auprès de ses hôtes, au titre de cette taxe, des montants qu'elle avait définis en se fiant à la pratique constante de l'autorité communale et aux renseignements donnés par celle-ci.

### **E. 4.2**

Déoulant directement de l'art. 5 al. 3 et de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de celles-ci (ATF 150 I

- 9 - 1 consid. 4.1 et 143 V 95 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_41/2024 du

### **E. 4.3**

Un changement de pratique administrative ne se justifie, en principe, que lorsque la nouvelle solution procède d'une meilleure compréhension de la ratio legis, repose sur des circonstances de fait modifiées ou répond à l'évolution des conceptions juridiques ; si tel n'est pas le cas, la pratique en cours doit être maintenue en vertu du principe de sécurité du droit. Un changement doit par conséquent reposer sur des motifs sérieux et objectifs qui, dans l'intérêt de la sécurité du droit, doivent être d'autant plus importants que la pratique considérée comme erronée, ou désormais inadaptée aux circonstances, est ancienne (ATF 149 II 354 consid. 2.3 ; ATF 145 II 270 consid. 4.5.5, cité p. ex. in arrêt du Tribunal fédéral 1C\_28/2019 du 23 décembre 2019 consid. 5.1).

#### **E. 4.3.1**

En l'occurrence, le Conseil d'Etat a retenu, au considérant 5.2 de sa décision, qu'en raison de son précédent prononcé du 17 mai 2023, l'autorité communale avait dû modifier sa pratique, en calculant le montant des taxes de séjour 2022 dues par la recourante non plus sous la forme d'un forfait, mais sur la base d'un tarif à la nuitée. Il a estimé que ce changement de pratique visait par conséquent à respecter la loi et reposait sur des motifs sérieux et objectifs, de sorte que l'intéressée ne pouvait pas requérir le maintien d'une taxation forfaitaire contraire au droit.

#### **E. 4.3.2**

La recourante critique ce point de vue, le qualifiant d'insoutenable au regard de la teneur du règlement communal ad hoc et des griefs invoqués dans son mémoire. Toutefois, les griefs en question ont été écartés aux considérants 3.3 à 3.5 ci-dessus. Partant, l'argument de la recourante est inopérant. On rappellera à cet égard que la décision rendue sur recours par le Conseil d'Etat, le 17 mai 2023, annulait les taxes forfaitaires 2022 adressées à l'intéressée. En particulier, cette décision constatait à son considérant 5 qu'une « personne morale peut être amenée [...] à verser les taxes de séjour à la nuitée effective qu'elle a prélevées auprès de ses hôtes » et relevait qu'en l'espèce, « il ressort des factures litigieuses que la commune a prélevé auprès de la société des taxes de séjour forfaitaires », alors que « le règlement communal ne prévoit pas de forfaitisation pour la location commerciale ». Dès lors, confrontée à cette décision cantonale, l'autorité communale devait effectivement modifier à l'avenir sa pratique de taxation au forfait au profit d'une taxation à la nuitée conforme au règlement.

#### **E. 4.3.3**

Comme le relève l'autorité précédente (cf. décision attaquée consid. 5.2 in fine), le principe de la bonne foi ne fait pas interdiction aux autorités fiscales de juger autrement, dans le cadre d'une période de taxation ultérieure, une question de droit

- 10 - contestée qui avait déjà été tranchée en faveur du contribuable. La possibilité pour l'autorité de procéder à un nouvel examen et aussi de corriger ou de ne pas répéter d'éventuelles erreurs antérieures réside dans l'essence même de la taxation périodique, et n'implique pas un comportement contradictoire. Des décisions individuelles de taxation ne peuvent en principe pas constituer une assurance pour les taxations futures, parce qu'elles se rapportent exclusivement à la période de taxation concernée (ATF 148 II 233 consid. 5.5.2 et les réf. cit. ; v. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2P.37/2001 2A.55/2001 du 6 mars 2002 consid. 4.2 ; RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 4e éd. 2023, no 87 ad art. 109-121). Cette modification dans l'appréciation de décisions individuelles est cependant à distinguer de la notion de changement de pratique.

#### **E. 4.4**

Il s'agit à cet égard de déterminer à partir de quand le changement de pratique peut déployer ses effets.

##### **E. 4.4.1**

Le changement de pratique est en principe immédiat par rapport à son annonce, ce qui signifie que la nouvelle pratique est en règle générale applicable à tous les cas encore pendants à ce moment (GAVILLET, *La pratique administrative dans l'ordre juridique suisse*, 2018, p. 272 s. et les réf. cit. ; v. aussi, en droit fiscal, REICH, *Steuerrecht*, 3e éd. 2020, p. 81). Une telle application, qui est susceptible de produire des effets rétroactifs, doit cependant susciter des réserves car, bien que conforme au principe de la légalité, elle se heurte à plusieurs autres principes constitutionnels. En particulier, la protection de la confiance et le principe de la sécurité juridique exigent qu'une pratique suivie jusqu'à présent soit maintenue et que l'administré puisse s'y fier (REICH, *op. cit.*, p. 81 s.). Pour ces raisons, le principe de la légalité ne doit pas primer automatiquement sur les autres principes constitutionnels. La nouvelle pratique doit donc être appliquée de manière à ne pas décevoir la confiance légitime que l'administré a placée dans la pratique jusque-là en vigueur et sur la base de laquelle il aura peut-être pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice. Une application par analogie du principe de non-rétroactivité, qui vaut pour les règles de droit, peut à cet égard se justifier dans certains cas (RICHNER ET AL., *op. cit.*, no 88 ad art. 109-121 ; REICH, *op. cit.*, p. 82 et les réf. cit. ; GAVILLET, *op. cit.*, p. 274 s. et les réf. cit. ; REICH/UTTINGER, *Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtrichtigkeit*, in *RDS* 2010 p. 163 ss, spéc. p. 185 in fine).

##### **E. 4.4.2**

En l'espèce, il est constant que la recourante a perçu auprès de ses hôtes, au cours de l'année 2022, des taxes de séjour à raison de 2 fr. 50 par nuitée adulte (au

- 11 - nombre de 7858) et de 1 fr. 25 par nuitée enfant (au nombre de 1152), pour une somme de 21'085 fr., fixant ces montants en se fiant à la pratique de l'autorité de taxation alors en vigueur (taxes forfaitaires). A teneur de la décision du Conseil d'Etat du 17 mai 2023, les taxes forfaitaires 2022 facturées à la recourante ont été annulées, le règlement ne permettant pas une taxation au forfait dans le cas particulier. On pourrait se demander si ce constat, au vu des conséquences qui en ont résulté (nouvelle taxation, plus élevée, de la commune, par nuitée), ne constituait pas déjà en soi une *reformatio in pejus*, au sujet de laquelle l'intéressée aurait dû pouvoir s'exprimer en vertu de l'art. 61 al. 3 LPJA. Quoiqu'il en soit, en l'absence de renvoi et d'instructions spécifiques résultant de ce prononcé cantonal, l'autorité communale pouvait soit décider de taxer à nouveau la recourante pour l'année 2022 (en s'abstenant de suivre son ancienne pratique de taxation au forfait), soit renoncer à toute taxation pour cette année-là. En optant pour la première solution et en fixant le montant des taxes de séjour 2022 selon la nouvelle pratique décidée en 2023, dite autorité a toutefois créé une situation dans laquelle les montants perçus à l'avance par la recourante ne permettent pas de couvrir l'intégralité de la somme de 33'736 fr. qui lui est réclamée à la suite de la décision cantonale. L'application immédiate du changement de pratique cause donc à l'intéressée un préjudice financier qu'elle n'avait aucun moyen de prévoir, puisqu'elle n'a pas été informée, préalablement à la perception des taxes auprès des hôtes, d'un changement dans le mode de calcul de celles-ci. En d'autres termes, la

recourante n'a pas pu percevoir auprès des assujettis des taxes dont les montants correspondaient à la nouvelle pratique. On rappellera à ce propos que la recourante n'est pas elle-même assujettie à cette taxe de séjour, mais qu'elle est responsable de son encaissement auprès des personnes logeant dans ses appartements de vacances et de son versement à l'organe de perception. A ce titre, lorsqu'elle héberge de nouveaux hôtes, la recourante est donc en mesure d'adapter les montants qu'elle encaisse pour le compte de l'autorité, en fonction des dispositions réglementaires applicables et de la pratique communale en vigueur. En revanche, pour des taxes relatives à des séjours qui ont déjà été effectués, on voit mal comment elle pourrait solliciter ses hôtes afin de recouvrer des montants visant à compenser des contributions qui se sont révélées insuffisantes à la suite d'un changement de calcul de la taxe.

#### **E. 4.4.3**

Pour les motifs qui viennent d'être exposés, la solution adoptée par l'autorité communale est incompatible avec les principes de la sécurité juridique et de la bonne foi. Elle est d'autant plus critiquable qu'elle fait supporter à la recourante un préjudice

- 12 - financier que celle-ci n'avait aucun moyen de prévoir, alors qu'elle n'était pas elle-même assujettie à cette taxe et qu'elle œuvrait, en réalité, en tant qu'auxiliaire de l'autorité de taxation chargée de l'encaissement. En conséquence, l'autorité communale ne pouvait pas, comme elle l'a fait, déterminer les montants des taxes de séjour 2022 sur la base de la nouvelle pratique qu'elle affirme vouloir suivre strictement désormais (cf. détermination du 15 avril 2025).

#### **E. 4.5**

Attendu ce qui précède, la recourante invoque à bon droit sa bonne foi (et consécutivement le principe de la sécurité juridique) pour s'opposer à la taxation litigieuse. Le Conseil d'Etat a dès lors écarté à tort les griefs qu'elle faisait valoir devant lui. 5. 5.1 Ces développements doivent conduire à l'annulation de la décision attaquée et, consécutivement, de la taxation litigieuse. 5.2 Cela étant, la Cour constate que, malgré un règlement en force qui l'autorise à percevoir des taxes de séjour, l'autorité communale n'a pu adresser à la recourante, pour l'année 2022, ni une taxation au forfait, ni une taxation à la nuitée. L'intéressée a pourtant perçu auprès de ses hôtes, durant cette année-là, un montant total de 21'085 fr. au titre de la taxe de séjour. Partant, cette somme, qui est le produit d'un impôt d'attribution des coûts (Kostenanlastungssteuer ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C\_615/2023 du 11 février 2025 consid. 3) et doit être affectée à un usage spécifique (art. 1 al. 2 du règlement), doit être restituée à l'autorité de taxation qui en est la créancière (art. 1 al. 1 du règlement). 6. 6.1 Attendu ce qui précède, le recours est admis au sens des considérants 4 et 5 et la décision du Conseil d'Etat est annulée (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). 6.2 Les frais sont remis (art. 89 al. 4 LPJA). 6.3 Dès lors qu'elle a pris une conclusion en ce sens et qu'elle obtient gain de cause, X \_\_\_\_\_ SA a droit à des dépens à la charge de la commune de Y \_\_\_\_\_ (art. 91 al. 1 LPJA). Le montant de cette indemnité de dépens est fixé à 2800 fr. (débours et TVA inclus) pour les deux instances de recours. Il tient compte du travail effectué par le mandataire de cette société qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de seize pages et d'une détermination de quatre pages (art. 4, 27, 37 al. 2 et 39 LTar).

- 13 - 6.4 Les dépens requis par l'autorité communale sont refusés (art. 91 al. 1 LPJA a contrario et art. 91 al. 3 LPJA).

**E. 9**

décembre 2024 consid. 4.1).

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