

EXAMENS D'AVOCAT – SESSION IV/2022

EPREUVE DE DROIT PUBLIC

CORRIGE

Le cas est inspiré de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_446/2019, du 20 septembre 2019 et de l'arrêt de la CDAP FI.2015.0006, du 14 août 2015.

Question 1 : Voies de droit

L'art 45 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LCom, RSV 650.11) prescrit aux communes d'instituer une commission de recours de trois membres au moins, qui peut être saisie d'un recours contre toute décision prise en matière d'impôts ou taxes communaux et de taxes spéciales. Arsens dispose donc, comme toutes les communes vaudoises, d'une Commission de recours en matière de contributions, auprès de laquelle le redevable peut recourir contre les décisions à lui notifiées.

Il est renvoyé par l'art. 46 LCom à la loi sur la procédure administrative pour la forme et les délais de recours. La loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA, RSV 173.36) prévoit en son art. 73 que le recours administratif est ouvert contre les décisions et décisions sur réclamation. Il s'exerce dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 77 LPA). Le candidat est donc consulté dans le délai de recours (décisions notifiées le 1^{er} novembre 2022). Les clients du candidat ont par ailleurs qualité pour former recours selon l'art. 75 LPA, ayant tous été atteints dans leur patrimoine par la décision attaquée qui les contraint à verser une contribution publique à la Commune et disposent comme tout contribuable d'un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

La décision qui sera rendue par la Commission communale de recours d'Arsens sera susceptible de recours auprès du Tribunal cantonal – Cour de droit administratif et public, en vertu des art. 47a LCom et 92 LPA. Le délai de recours est de trente jours dès la notification du jugement attaqué (art. 95 LPA).

Question 2 : Nature de la contribution et principes et règles applicables

On attend du candidat qu'il qualifie au préalable les contributions publiques litigieuses, en rappelant la classification entre impôts, taxes causales et charges de préférence, pour lesquels les principes de contrôle de la validité des contributions diffèrent sur certains points.

La taxe d'élimination des déchets est une taxe causale (ATF 137 I 257, consid. 4.2 ; ATF 138 II 111, consid. 5.3.4) et non un impôt. Le droit fédéral lui-même exclut en principe un financement de l'élimination des déchets urbains par l'impôt (articles 2 et 32 de la loi fédérale sur la protection de l'environnement du 7 octobre 1983, RS 814.01). La taxe finance la contre-prestation à l'administré qu'est l'élimination de ses déchets par la collectivité alors que l'impôt est non-causal : il est dû indépendamment de toute prestation de l'Etat en faveur du contribuable particulier.

Pour contrôler la validité de ces taxes communales, le candidat devra ensuite identifier si le domaine est régi exclusivement par le droit cantonal ou si des règles de droit fédéral trouvent application.

C'est la deuxième hypothèse qui est correcte. Premièrement, il relèvera que l'article 127 al. 1 de la Constitution fédérale s'applique à toutes les contributions publiques, qu'elles soient fédérales ou cantonales et qu'il s'agisse par ailleurs d'impôts ou de taxes causales (arrêt 2C_446/2019 du Tribunal fédéral du 20 septembre 2019, consid. 2.1.1 ; ATF 143 I 310, consid. 3.3.1 ; ATF 139 I 280, consid. 5.1). L'article 127 al. 1 institue un principe de légalité renforcé en matière fiscale, qu'il érige en droit constitutionnel indépendant (arrêt 2C_446/2019, consid. 2.1). Les contributions publiques doivent non seulement être prévues dans une loi au sens formel mais la loi doit également définir la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul. Il n'est pas admissible de renvoyer à l'autorité exécutive pour la fixation de ces trois composantes de l'impôt.

En matière de taxes causales toutefois, la jurisprudence admet un assouplissement des exigences en ce qui concerne le troisième élément, soit la fixation du montant de la contribution. Cet élément devra être repris dans l'analyse par le candidat de la question 3.3.

Deuxièmement, toujours au niveau du droit fédéral, le candidat devra se référer à la loi fédérale sur la protection de l'environnement, du 7 octobre 1983 (RS 814.01, ci-après LPE) et rappeler son principe cardinal posé à l'article 2 : le principe de causalité (dit aussi principe du pollueur-payeur) qui veut que celui qui est à l'origine d'une mesure prescrite par la LPE en supporte les frais. C'est cette disposition qui, lorsqu'on en vient au financement de l'élimination des déchets, se concrétise à l'article 32 en retenant que c'est le détenteur des déchets, et non la collectivité publique, qui assume le coût de leur élimination, sauf exception prévue par le Conseil fédéral dans des dispositions particulières. La responsabilité financière de la collectivité publique n'est que subsidiaire, soit lorsque le détenteur ne peut être identifié ou si, insolvable, il est dans l'incapacité d'assumer le coût de l'élimination de ces déchets.

Le candidat ne pourra donc pas soutenir par exemple que les résidents de la commune financent déjà par leurs impôts directs l'élimination des déchets et que les taxes prévues dans le RGD n'ont pas lieu d'être ; ou à l'inverse qu'un non-résident, comme la psychiatre, n'a pas à financer les tâches d'une commune autre que celle de son domicile.

Si le droit fédéral pose le principe du pollueur payeur, il ne fixe pas lui-même le montant des taxes et renvoie aux cantons (art. 32a LPE). Dans le canton de Vaud, la loi du 5 septembre 2006 sur la gestion des déchets (LGD) régit la matière (RSV 814.11). Elle prévoit que les communes adoptent un règlement sur la gestion des déchets, soumis à l'approbation du chef de département concerné (art. 11 LGD). L'art. 30a LGD fait obligation aux communes de financer les coûts par le biais de taxes. Le 40% de ceux-ci au moins doit être couvert par une taxe proportionnelle à la quantité de déchets (art. 30a, al. 2). Ainsi, les communes prévoient une taxe proportionnelle, la taxe au sac, et une taxe de base, forfaitaire, indépendante de la quantité de déchets évacuée, ce qu'a fait Arsens. Dans ce système mixte, la taxe au sac est incitative, tandis que la taxe de base sert à financer les frais fixes d'élimination des déchets.

Ce financement double est jugé conforme au principe de causalité institué dans la LPE (FI.2016.01044 ; TF 2C_858/2014, consid. 2.4).

Question 3.1 : Le cas des Magnenat

Il s'agit ici simplement pour le candidat de décompter correctement le nombre de personnes composant le ménage. L'enfant aux études à Bâle n'a pas été pris en compte, ce qui est correct puisqu'il ne vit plus sur place. En revanche, la jeune fille au pair à demeure est un membre du ménage, notion qui ne relève pas du droit de la famille mais se fonde sur les personnes enregistrées au contrôle des habitants comme résidents à cette adresse (voir arrêt FI 2015.0006). L'art. 22 A al. 2 RGD prévoit que seuls les plus de dix-huit ans sont pris en compte pour le calcul de la taxe forfaitaire. On décompte donc les deux parents, l'enfant de 19 ans et la jeune fille au pair si elle est majeure. Le chiffre de quatre est ainsi correct à la condition que la jeune fille au pair soit âgée de dix-huit ans, question que le candidat doit poser à ses clients. A cet égard, le Règlement prévoit en art. 22 A al. 4 que la date relevante pour l'état de fait à taxer est le 1^{er} janvier de l'année considérée, in casu l'année 2022. Il faut donc que la jeune fille au pair ait atteint l'âge de dix-huit ans révolus au plus tard le 1^{er} janvier 2022 pour considérer que la taxe due par les Magnenat est exacte. Si tel n'est pas le cas, le dépôt d'un recours auprès de la Commission communale compétente se justifie.

Le candidat devra également indiquer aux Magnenat que l'impôt communal ne peut, en vertu du droit fédéral et cantonal présenté sous question 2, financer l'élimination des déchets, qui doit l'être exclusivement par des taxes, proportionnelles d'une part et forfaitaires d'autre part. Les Magnenat ne « payent pas deux fois ».

Question 3.2 : Le cas de la D^{resse} Fauta-Mamère

Le point que le candidat devra développer au sujet de la psychiatre est celui de savoir si la profession qu'elle exerce seule, avec un appui ponctuel d'un auxiliaire, et qui constitue une profession libérale, peut être considérée comme une entreprise au sens du RGD. La doctrine fiscale retient qu'est une entreprise une entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agents économiques autonomes offrant ses prestations de façon systématique en vue de la recherche d'un profit (Paschoud, De Vries Reilingh, *in* Commentaire romand de la LIFD, note 12 ad art. 4, 2^{ème} édition, Bâle, 2017). La notion d'entreprise n'est pas une définition juridique mais économique (arrêt du 14 août 2015 FI.2015.0006). Il n'est pas déterminant que l'entité en question ne soit pas inscrite au Registre du commerce, à l'instar des professions libérales (arrêt du 29 septembre 2014 FI.2014.0024, consid. 3). Le terme « entreprise » en tant que notion générale utilisée dans le règlement communal circonscrit de manière suffisamment précise le cercle des contribuables susceptibles de devoir acquitter la taxe litigieuse (arrêt FI 2015.0006). La directive de la Municipalité adopte elle-même cette acception large de l'entreprise, puisqu'elle retient expressément qu'elle recouvre l'offre de biens et de services, sans exclusion de cette dernière les professions libérales. Dans le cas d'espèce, la psychiatre offre bel et bien des prestations contre rémunération dans des locaux dévolus à cette fin. Elle est identifiable par les tiers à ce titre via les plaques de signalisation dans l'immeuble où est logée son exploitation, ainsi que dans les annuaires téléphoniques et numériques. Elle le fait de façon systématique et non simplement occasionnellement. Elle emploie par ailleurs une salariée à temps partiel nécessaire à la bonne marche de son cabinet.

La psychiatre est donc astreinte à la taxe forfaitaire pour l'élimination des déchets au tarif de l'entreprise. Un recours est dépourvu de chances de succès.

Quant à l'argument qu'elle fait valoir d'une quantité de déchets presque inexistante occasionnés par son activité, le candidat devra éviter la simplification qui consisterait à retenir : « *Pas de déchets donc pas de taxe, puisqu'il s'agit d'une taxe causale* ». En effet, le Règlement communal prévoit un système mixte, une taxe de base et une taxe d'utilisation sous forme de « taxe au sac ». Selon le Tribunal fédéral, la première constitue une contribution incompressible qui rétribue les coûts d'infrastructures liés à la gestion des déchets, infrastructures qui doivent être maintenues indépendamment de leur utilisation effective (Arrêt du TF 2C_858/2014 du 17 février 2015, consid. 2.4). Seule la seconde, soit la taxe au sac causale, est incitative, parce que proportionnelle à la production des déchets. La perception de la taxe de base indépendamment de la quantité des déchets produits est dès lors conforme au droit fédéral et cantonal (ATF 137 I 257, consid. 6.1.1 ; ATF 129 I 290, consid. 3.2). La seule réserve posée par la jurisprudence résulte du rapport entre la taxe de base et celle qui est proportionnelle (taxe au sac) qui doit approximativement correspondre au rapport existant entre le montant des coûts fixes et des coûts variables (arrêt FI.2016.01044).

Enfin, sous l'angle du principe de la légalité, toute exonération de justiciable due à une contribution publique doit être expressément prévue dans un texte de rang législatif. La réglementation du législatif communal ne contient aucune disposition relative à l'exonération de certaines entreprises du paiement à la taxe forfaitaire, par exemple des professions libérales.

Question 3.3 : Le cas des sœurs Tchekhov (taxe de rattrapage)

C'est à la lumière du principe constitutionnel de la légalité essentiellement que le candidat devra analyser cette taxe de rattrapage.

Le candidat devra rappeler que les principes posés à l'article 127 al. 1 Cst. s'appliquent tant aux impôts qu'aux contributions causales. En particulier, le principe de la légalité, plus contraignant à l'article 127 al. 1 Cst. que dans les autres domaines du droit public, requiert non seulement l'existence d'un acte de rang législatif pour asseoir la contribution publique, mais prévoit en outre un contenu minimum sur le plan matériel devant y figurer, soit : le cercle des contribuables, l'objet de l'impôt et la façon de le calculer. La base légale doit ainsi présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (arrêt du TF 2C_446/2019 ; ATF 143 I 310, consid. 3.3.1 ; ATF 139 I 280, consid. 5.1). Il importe en effet que l'autorité exécutive ne dispose pas d'une marge de manœuvre excessive et que les citoyens puissent cerner les contours de la contribution (ATF 143 I 220, consid. 5.1.1 ; ATF 143 I 227, consid. 4.2).

Dans le cas d'espèce, le Règlement communal, de rang législatif, prévoit trois taxes en relation avec l'élimination des déchets : (a) la taxe au poids, (b) la taxe forfaitaire et (c) les taxes spéciales pour des prestations particulières. Il ne mentionne pas de taxe de rattrapage. Toutefois, la lettre d'accompagnement de la Municipalité se réfère à la lettre C de l'art. 22 RGD comme fondant cette taxe. Cette disposition vise de façon assez floue des taxes spéciales pour des « prestations particulières liées à la gestion des déchets ». Elle exige toutefois que

la Municipalité précise dans une directive les prestations particulières qu'elle entend soumettre à cette taxe spéciale et en indique le montant maximum (al. 2). La tâche du candidat est de déterminer si cette disposition est suffisante pour assoir la taxe de rattrapage litigieuse.

Le candidat devra commencer par constater que la directive de la Municipalité relative à l'élimination des déchets ne fait aucune mention de la taxe de rattrapage et n'institue par ailleurs pas d'autres taxes spéciales pour des prestations particulières. Elle ne fait qu'arrêter les montants des taxes à l'intérieur du cadre fixé par le RGD, en retenant pour les ménages et les entreprises le taux maximal décidé par le législatif communal. Force est donc de constater que la directive aurait à tout le moins dû expressément instituer cette taxe de rattrapage pour l'année concernée et prévoir son montant maximal (arrêt du TF 2C_466/2019). On doit même se demander si cela aurait été suffisant : les taxes spéciales prévues à la lettre C de l'art. 22 le sont pour des prestations particulières, en fonction des « frais occasionnés ». Dans le cas d'espèce, aucune prestation n'est délivrée en échange de cette taxe de rattrapage et aucun frais n'est occasionné. Il s'agit uniquement d'une contribution complémentaire nécessaire à la résorption du déficit communal creusé en matière d'élimination des déchets (voir également notre remarque au terme du développement ci-après sur les principes d'équivalence et de couverture des coûts).

Le candidat devra toutefois aborder les principes de couverture des coûts et d'équivalence qui constituent un assouplissement au principe de la légalité retenu par le Tribunal fédéral en matière de taxes causales, en particulier celles qui dépendent des coûts (principe de l'équivalence : ATF 145 I 52, consid. 5.2.3 ; ATF 143 I 220, consid. 5.2.2 ; ATF 139 I 138, consid. 3.2 ; principe de la couverture des coûts : ATF 143 I 227, consid. 4.2.2 ; ATF 137 I 257, consid. 5.3). Il se demandera si le respect de ces deux principes peuvent pallier l'absence de base légale constatée ci-dessus. La doctrine et la jurisprudence admettent en effet que le justiciable est protégé contre des taxes disproportionnées grâce à ces deux principes et que le principe de la légalité, qui vise le même but de protection démocratique du contribuable, peut céder le pas. Dans de tels cas, la possibilité de déléguer à l'Exécutif la compétence de déterminer le montant de la contribution est admis plus facilement (ATF 143 II 283, consid. 3.5 ; 143 I 220, consid. 5.1.2).

Mais le candidat devra rappeler que les principes de couverture des coûts et d'équivalence n'atténuent celui de la légalité que pour ce qui est du montant de la contribution causale et non quant à son principe ni au cercle de ses contribuables. Le TF retient que cet assouplissement ne doit pas aller jusqu'à un blanc-seing permettant le prélèvement d'une taxe sans respecter les formes légales prévues à cet effet (arrêt 2C_446/2019, consid. 2.6). Ainsi, la qualité de contribuable et l'objet de la contribution doivent toujours être définis dans une loi formelle, les principes d'équivalence et de couverture des frais ne permettant pas de remédier à l'absence de base légale (ATF 143 I 227, consid. 4.2.1, arrêt 2C_446/2019).

En l'espèce, le texte de rang législatif, soit le RGD, permet seulement d'instituer des taxes spéciales pour des prestations particulières. Il est muet quant à des contributions de rattrapage, aux fins de résorber les déficits du compte « gestion des déchets ». Aucune délégation de compétence n'étant possible sur ce point à la Municipalité, on doit constater l'absence de base légale pour instituer la taxe de rattrapage. On pourra ajouter que le procédé

contourne le montant maximum arrêté dans le Règlement, puisqu'il a pour but de résorber le déficit du compte « gestion des déchets ». Or cet élément doit être pris en compte au moment de la fixation des taxes annuelles par la Municipalité (art 21 al. 3 RGD : *Elle prend en compte les charges budgétisées, les excédents et les déficits des années précédentes.*). Ayant déjà atteint les maximas, elle aurait dû revenir devant le Législatif communal et lui présenter une demande de hausse de ceux-ci dans le Règlement communal.

On signale enfin que l'arrêt du TF 2C_446/2019, qui a partiellement inspiré ce casus, n'est pas d'une limpidité absolue, lorsqu'il semble admettre que la taxe aurait pu être validée si la directive de la Municipalité l'avait expressément instaurée. On admettra les arguments des candidats qui retiendraient qu'il n'y a pas même lieu d'analyser le contenu de la directive de l'Exécutif puisqu'elle ne saurait instaurer à elle seule une taxe causale, mais tout au plus en fixer le montant.

On en conclut que les recourants doivent être encouragés par le candidat à contester cette taxe et qu'il peut raisonnablement leur indiquer qu'ils devraient obtenir gain de cause sur le grief d'absence de base légale, comme tel fut le cas dans l'arrêt du TF 2C_446/2019.

On relèvera au surplus que l'article 32a LPE ne pallie pas l'absence de base légale dans le cadre de la taxe de rattrapage. Le Tribunal fédéral retient en effet que cette disposition de droit fédéral est une disposition cadre qui énonce uniquement les principes généraux relatifs au financement des installations de ramassage et d'élimination des déchets que les cantons et les communes doivent concrétiser dans leur législation (ATF 141 II 113, consid. 5.5.1 ; ATF 137 I 257, consid. 6.1 ; arrêt 2C_1034/2017 du 16 mai 2019, consid. 4.2.1). Cette disposition est donc dépourvue d'application immédiate et ne constitue pas une base légale suffisante pour percevoir des contributions en la matière (ATF 138 II 111, consid. 3.1).

Le raisonnement au sujet de l'absence de base légale dans le cas des sœurs Tchékhouv s'applique bien entendu aux taxes de rattrapage identiques réclamées aux Magnenat et à la D^{resse} Fauta-Mamère, qui doivent être encouragés eux-aussi à déposer recours.

En conclusion, le candidat devra déposer trois recours auprès de la Commission communale de recours pour chacun des trois groupes de clients mais uniquement contre la taxe de rattrapage (sous réserve du cas de la jeune fille au pair qui serait encore mineure, comme vu ci-dessus (3.1).

Grille de correction

Question 1 :	1 point
Commission de recours instaurée par la LCom :	0.5
Recours administratif et recours CDAP selon la LPA :	0.5
Question 2 :	2 points
Qualification de taxe causale	0.5
Identification de l'art. 127 al. 1 Cst	0.5
Principe de causalité (« pollueur-payeur ») dans la LPE	0.5
Grief de double imposition	0.25
Identification du système mixte dans la loi vaudoise (LGD)	0.25
Question 3 :	3 points
<u>3.1 Cas des Magnenat</u>	
Décompte au sein d'un ménage	0.25
Minorité/majorité de la jeune fille au pair	0.25
<u>3.2 Cas de la D^{resse} Fauta-Mamère</u>	
Notion d'entreprise	0.5
Absence de déchets	0.5
<u>3.3 Cas des sœurs Tchekhov</u>	
Application du principe de la légalité au RGD	0.5
Application du principe de la légalité à la directive de la Municipalité	0.5
Principe d'équivalence et de couverture des coûts	0.5