

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 10 décembre 2004

Statuant sur le recours interjeté le 29 juillet 2003
(4F 03 119)

par

A., à Z.

contre

la décision sur réclamation rendue le 21 juillet 2003 par l'**Office de la circulation et de la navigation**, route de Tavel 10, 1700 Fribourg, relative à l'impôt sur les véhicules pour la période du 1er juillet 2003 au 31 décembre 2003

(imposition d'un véhicule à moteur électrique)

Considérant :

En fait:

- A. Par décision datée du 8 juillet 2003 concernant la période du 1^{er} juillet 2003 au 31 décembre 2003, l'Office de la circulation et de la navigation (ci-après: l'OCN) a fixé à 203.15 francs l'impôt sur les véhicules dû par A. en sa qualité de propriétaire d'une Renault Clio électrique.
- B. Par réclamation du 15 juillet 2003 confirmant un courrier du 8 juillet 2003, A. a contesté le montant de l'impôt dû. Il a relevé que son véhicule électrique ne possède pas de moteur à combustion et ne peut par conséquent pas se voir attribuer directement une cylindrée. A cet égard, il a estimé que la formule appliquée par l'OCN pour calculer une cylindrée équivalente, à savoir $cylindrée [cm^3] = puissance\ moteur [kw] \times 1.36 \times 0.3 \times 196.34$, manque de pertinence. Cette formule attribue en effet à son véhicule une cylindrée équivalente de 1'734 cm³ alors qu'il ne dispose que d'un moteur de 21.7 kw (moins de 30 CV). Cela reviendrait selon lui à imposer sa voiture, qui plafonne péniblement à 60 km/h sur la moindre côte, au même niveau qu'une Renault Clio de 1'734 cm³ qui atteindrait quant à elle une vitesse de 200 km/h. Dans son courrier du 8 juillet 2003, A. signalait également que sa voiture électrique est totalement exonérée d'impôts dans le canton de Zurich. Sur ce point, il admettait que les cantons étaient libres de favoriser ou non les véhicules électriques, mais il considérait le fait de les pénaliser comme inadmissible.
- C. Par décision du 21 juillet 2003, l'OCN a rejeté la réclamation de A. Il a tout d'abord relevé qu'il existe effectivement quatre ou cinq cantons qui ne prélèvent pas d'impôt sur les véhicules à propulsion électrique, alors que d'autres cantons taxent ces véhicules plus lourdement que le canton de Fribourg. Il a indiqué que les critères appliqués par les cantons sont la cylindrée, le poids ou une combinaison des deux, parfois pondérés par un facteur écologique. Par contre, la comparaison entre la puissance et la vitesse réalisée serait un critère trop subjectif et incontrôlable. L'OCN a ensuite rappelé que le canton de Fribourg impose les véhicules uniquement sur la base du critère de la cylindrée et que, dans les cas où seule la puissance est connue, cette cylindrée est calculée de la manière suivante:

Puissance en CV = puissance en kW x 1.36 (mathématique)
Puissance "CV - impôt" = 0.3 x puissance physique (facteur cantonal)
Cylindrée = 196.35 x puissance impôt (technique)

L'OCN a encore précisé que le facteur 0.3 utilisé dans le canton de Fribourg pour calculer la puissance impôt conduit à une imposition des véhicules électriques qui n'est pas des plus généreuses, mais pas des plus onéreuses non plus si on n'oublie pas que l'impôt ne tient pas compte de la seule pollution de l'air, mais également de l'impact général sur les usagers, l'infrastructure et l'environnement. En conclusion, l'OCN a indiqué qu'il soumettrait cette problématique au Conseil d'Etat, tout en précisant que le barème de l'impôt sur les véhicules est décidé par le Grand Conseil.

- D. Le 29 juillet 2003, A. a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Il conteste le montant de l'impôt qui lui est demandé pour sa Renault Clio électrique et requiert la révision de la formule de calcul de la cylindrée équivalente pour les véhicules électriques, qu'il juge obsolète et inadaptée aux véhicules électriques modernes. En particulier, il considère comme inadmissible que l'impôt perçu pour une Renault Clio électrique développant une puissance maximale de 21.7 kW (29.5 ch) soit plus important que pour une Renault Clio thermique (1.2; 1'149 cm³; 16 V) dont la puissance est de 55 kW (75 ch). A l'appui de sa position, il produit une liste représentative de 12 modèles de véhicules à essence de catégorie "citadine compacte" qui fait ressortir une puissance spécifique (puissance par litre de cylindrée) moyenne de 45 kW/l. Il utilise ensuite cette valeur pour déterminer une cylindrée équivalente de sa Renault Clio électrique et pour calculer la puissance moyenne développée par un moteur de 1'738 cm³ (cylindrée équivalente retenue par la décision attaquée) :

Cylindrée moyenne d'un moteur thermique développant une puissance égale à la Renault Clio électrique:	$21.7 \text{ kW} / 45 \text{ kW/l} = 482 \text{ cm}^3$
Puissance moyenne développée par un moteur de 1'738 cm ³ :	$1'738 \text{ cm}^3 \times 45 \text{ kW/l} = 78.2 \text{ kW}$

Constatant qu'il faudrait ainsi un moteur thermique de 482 cm³ (et non pas 1'738 cm³) pour développer la puissance de sa Renault Clio électrique (21.7 kW), A. en déduit que les véhicules électriques sont pénalisés par un impôt égal à celui d'un véhicule thermique de puissance presque quatre fois supérieure. En substance, A. relève encore que les véhicules électriques sont plus onéreux, ont une autonomie beaucoup plus limitée qu'un véhicule thermique et contribuent à la protection de notre environnement. Il termine en indiquant que si le canton de Fribourg fait abstraction de l'avantage

écologique des véhicules électriques en les imposant au même titre que les véhicules à moteur thermique, cet impôt doit alors être équitable et ne pas être supérieur à celui d'un véhicule de puissance comparable.

- E. Dans ses observations du 25 août 2003, l'OCN conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Se référant à la législation qui prévoit une imposition en fonction de la cylindrée du moteur, il indique que lorsque seule la puissance est connue - ce qui est le cas pour les véhicules électriques - la seule solution est de convertir cette puissance en cylindrée équivalente. Il rappelle ensuite la formule mentionnée dans la décision sur réclamation en précisant qu'elle est appliquée depuis l'apparition des véhicules électriques sur le marché il y a une quinzaine d'années. Au grief d'inégalité de traitement soulevé par le recourant, l'OCN répond que le prélèvement de l'impôt ne tient pas compte de la seule pollution de l'air, mais également de l'impact général sur les usagers, de l'infrastructure routière et de l'environnement, précisant encore que tout mode d'imposition, qui se doit d'être pragmatique et concret, ne saurait donc être parfait et peut être sujet à discussion. L'OCN rappelle en outre que le législateur fribourgeois a choisi la cylindrée comme unité de mesure tarifaire, et non la puissance. A cet égard, il propose le tableau comparatif suivant, dont il ressort que des véhicules thermiques peuvent avoir une charge fiscale plus ou moins égale alors qu'ils présentent de fortes disparités quant à la puissance qu'ils développent:

Véhicule	Impôt annuel francs	Cylindrée cm ³	Puissance kW
Ford Fiesta 1.8D	403	1752	44
Audi TT coupé	403	1781	110
Ford explorer 4.0 4x4	797	4011	145
Pontiac Grand Prix GTP	737	3790	179
Audi A8 Quattro	772	3936	202

L'OCN relève encore que les cantons suisses appliquent différents modes d'imposition des véhicules électriques, qui découlent des sensibilités politiques propres à chaque canton.

- F. Le 10 septembre 2003, A. a adressé ses contre-observations dans les termes suivants:

" Comme le fait très justement remarquer l'OCN, l'imposition des automobiles sur la seule base de leur cylindrée conduit inévitablement à des disparités en termes de ratio charge fiscale / puissance développée. Cette disparité découle très logiquement de la variation sensible de la puissance volumique des différents

moteurs thermiques. Les exemples extrêmes présentés dans le tableau de l'OCN définissent les limites basses et hautes de ce ratio dans le canton de Fribourg. Elles s'établissent à 3.66 CHF/KW pour l'Audi TT et 9.16 CHF/KW pour la Ford Fiesta 1.8D, véhicule thermique présentant semble-t-il le ratio charge fiscale / puissance développée le plus élevé du canton de Fribourg.

Puisque les véhicules électriques n'ont pas un impact plus important sur l'infrastructure et l'environnement, bien au contraire, la formule d'équivalence utilisée par l'OCN pour imposer les véhicules électriques devrait logiquement conduire à un ratio charge fiscale / puissance développée favorable ou tout au moins situé entre les extrêmes présents dans le canton. Au lieu de cela, les véhicules électriques se retrouvent avec un ratio plusieurs fois supérieur à la moyenne des véhicules thermiques et bien au-delà des exemples extrêmes soigneusement choisis par l'OCN. Avec par exemple un ratio de 18.57 CHF/KW pour la Clio électrique, les véhicules électriques se retrouvent ainsi propulsés au rang des véhicules les plus imposés du canton de Fribourg.

L'OCN objecte que l'unique grandeur choisie pour l'imposition des véhicules est la cylindrée et que par conséquent la comparaison sur la base de la puissance n'a pas de valeur. Cependant, puisque la cylindrée n'existe pas pour les véhicules électriques, la puissance développée est la seule grandeur de comparaison possible. D'ailleurs, l'OCN utilise la puissance développée comme grandeur de base pour "inventer" une cylindrée équivalente pour les véhicules électriques.

Le tableau ci-dessous résume l'aberrante situation en présentant la valeur du ratio charge fiscale / puissance développée pour les exemples extrêmes choisis par l'OCN, ainsi que pour un échantillon représentatif de 12 véhicules parmi les plus vendus en Suisse et finalement pour la Renault Clio électrique:

Véhicule	Impôt annuel [CHF]	Puissance [kW]	Ratio charge fiscale / puissance [CHF/kW]
Audi TT coupé	403	110	3.66
Audi A8 Quattro	772	202	3.82
Pontiac Grand Prix GTP	737	179	4.12
Honda Civic 1.4i	358	66	5.42
Ford Explorer 4.0 4x4	797	145	5.50
Renault Clio 1.2 16V	335	55	6.09
Renault Twingo 1.2 16V	335	55	6.09
Smart Passion	244	40	6.10
Toyota Yaris 1.0 16V	305	48	6.35
Ford Fiesta 1.2i 16V	358	55	6.51
Nissan Micra 1.0	305	44	6.93
VW Polo 1.2 12V	335	48	6.98
Opel Corsa 1.0 12V	305	43	7.09

<i>Citroën Saxo 1.1i</i>	335	44	7.61
<i>Peugeot 106 1.1</i>	335	44	7.61
<i>VW Lupo 1.0</i>	305	37	8.24
<i>Ford Fiesta 1.8D</i>	403	44	9.16
Renault Clio électrique	403	21.7	18.57

La raison de l'imposition exagérée des véhicules électriques réside dans la formule d'équivalence utilisée par l'OCN pour attribuer une cylindrée fictive aux véhicules électriques. Rappelons que cette formule est totalement arbitraire. En effet, aucun semblant de justification mathématique ou scientifique ne peut tenir pour cette formule, puisqu'un facteur artificiel y a été introduit.

Comme le reconnaît l'OCN, cette formule est vieille de 15 ans et elle conduit maintenant à l'absurde situation qui fait que, selon la grille tarifaire établie par l'OCN, la Clio électrique se retrouve trois niveaux d'imposition au-dessus de la Clio conventionnelle (Tarif 1601-1'800 cm³ pour la Clio électrique contre 1001-1'200 cm³ pour la Clio 1.2 16V). [...]"

- G. Dans ses ultimes remarques du 30 septembre 2003, l'OCN maintient sa position. Il considère pour l'essentiel que le recourant n'apporte pas d'élément nouveau et que tout son développement repose sur des comparaisons établies à l'aide d'un rapport puissance/impôt qui ne correspond pas à la mesure tarifaire en vigueur.

Une copie des ultimes remarques de l'OCN a été transmise au recourant le 2 octobre 2003 à titre d'information. Le 11 novembre 2003, A. a fait parvenir à la Cour fiscale un exemplaire de la revue *Switzerland In Progress* publiée par E'Mobile (Association Suisse des Véhicules Routiers Electriques et Efficients). Il a précisé que cette publication bénéficiait du soutien de l'Office fédéral de l'énergie.

- H. Par courrier du 14 juin 2004, le Greffier-rapporteur chargé de l'instruction a interpellé l'OCN en lui demandant des observations supplémentaires sur les fondements de la formule utilisée aux fins de calculer une cylindrée équivalente pour les véhicules électriques. Il a précisé que cette requête concernait plus particulièrement le « *facteur cantonal : 0.3* » ainsi que le « *facteur technique : 196.35* », tout en relevant qu'il serait également intéressant de connaître les données de nature technique ou autre sur la base desquelles cette formule a été élaborée et de savoir si elle a fait l'objet d'une réévaluation depuis sa première application. Après avoir encore relevé que la formule susmentionnée donne des résultats très éloignés de la réalité (par exemple cylindrée doublée pour la Ford Fiesta 1.8D - 3'525 cm³ au lieu de 1752 cm³ en réalité - et presque quintuplée pour l'Audi TT coupé - 8'812 cm³ au lieu de 1'781 cm³ en réalité) lorsqu'elle est appliquée à des véhicules

à essence tels que ceux mentionnés dans les observations du 25 août 2003, il a enfin demandé toute explication utile sur ce point.

- I. Dans sa réponse du 26 juillet 2004, l'OCN explique notamment que le facteur technique 196.35 a été introduit au 1^{er} janvier 1968 pour établir la corrélation entre cylindrée et puissance suite à l'adoption de la loi du 14 décembre 1967 sur l'imposition des véhicules automobiles et des remorques (LIVA ; RSF 635.4.1) qui prévoit à son art. 7 une imposition basée sur la cylindrée et non plus sur la puissance comme auparavant. La formule appliquée dans toute la Suisse à cet effet est donc la suivante : cylindrée (cm³) = puissance en CV impôt x 196,35 ou encore 1'000 cm³ = 5.093 CV impôt. Arrondi à 200 dans le texte, ce facteur est du reste mentionné dans le message du 3 novembre 1967 accompagnant le projet de loi. S'agissant du facteur cantonal 0.3, l'OCN relève que l'art. 8 de l'ancienne loi du 13 mai 1960 sur l'imposition des véhicules automobiles, des remorques et des cycles accordait déjà un facteur de 0.8 aux véhicules électromobiles, réduisant ainsi leur puissance impôt de 20%. C'est ensuite dans les années 80, avec l'arrivée des premiers véhicules électriques commercialisés, que le facteur de réduction a été baissé à 0.3, probablement pour tenir compte du rendement médiocre au niveau de la puissance développée. Pour le reste, l'OCN relève que la formule est appliquée et pratiquée depuis plus de 15 ans dans le canton de Fribourg, mais qu'il n'est pas documenté sur les circonstances et les formalités exactes de son adoption. Par ailleurs, l'OCN admet que la formule susmentionnée est difficilement applicable aux moteurs thermiques modernes qui permettent d'obtenir une puissance de l'ordre de 80kW pour une cylindrée de 1'000 cm³. Il relève toutefois que l'imposition de véhicules à moteur thermique ne pose pas de problème puisque leur cylindrée peut être connue sans formule de conversion. Enfin, dans des observations finales, l'OCN confirme pour l'essentiel l'argumentation qu'il a développée lors de l'échange d'écritures.

En droit:

1. a) Selon l'art. 14a al. 1 LIVA les décisions fixant l'impôt peuvent, dans les trente jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a pris la décision attaquée. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours au Tribunal administratif (art. 14a al. 2 LIVA).

- b) En l'espèce, le courrier du 15 juillet 2003 par lequel A. conteste la facture d'impôt sur les véhicules qui lui a été adressée doit être considérée comme une réclamation. De même, la réponse de l'OCN du 21 juillet 2003 constitue une décision matérielle (art. 4 du Code de procédure et de juridiction administrative; CPJA; RSF 150.1), nonobstant le fait qu'elle ne respecte pas l'art. 66 let. f CPJA à teneur duquel les voies de droit ouvertes au destinataire doivent être indiquées. Dans ces conditions, il convient de constater que le recours, déposé le 29 juillet 2003 contre une décision rendue sur réclamation par l'OCN le 21 juillet 2003, l'a été dans le délai et les formes prescrits (art. 79 à 81 CPJA). Il est dès lors recevable.
- c) Selon l'art. 77 CPJA, le recours devant le Tribunal administratif peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a) et pour constatation inexacte et incomplète des faits pertinents (let. b). En outre, lorsque l'affaire concerne le domaine des contributions publiques, il peut aussi être formé pour inopportunité (art. 78 CPJA).
2. a) L'art. 1 al. 1 LIVA prévoit le principe de l'imposition par l'Etat de tous les détenteurs de véhicules à moteur et remorques stationnés dans le canton et empruntant la voie publique, selon des modalités fixées par la loi et le tarif y annexé. Selon l'art. 7 al. 2 LIVA, les voitures automobiles, les motocycles, side-cars, véhicules à trois roues et les véhicules utilitaires jusqu'à 999 kg de charge utile sont imposés en fonction de la cylindrée du moteur, à savoir le volume engendré par la course des pistons dans les cylindres (Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française, Paris 1996). L'art. 7 al. 3 LIVA dispose quant à lui que les véhicules automobiles d'une charge utile de 1000 kg et plus sont imposés en fonction de la charge utile.

Le tarif annexé à la loi sur l'imposition des véhicules prévoit les montants suivants pour les voitures automobiles et véhicules utilitaires de moins de 1000 kg de charge utile (base 145,3 pts) :

– jusqu'à 400 cm ³	212.–
– de 401 à 600 cm ³	244.–
– de 601 à 800 cm ³	274.–
– de 801 à 1000 cm ³	305.–
– de 1001 à 1200 cm ³	335.–
– de 1201 à 1400 cm ³	358.–
– de 1401 à 1600 cm ³	381.–
– de 1601 à 1800 cm ³	403.–
– de 1801 à 2000 cm ³	426.–
– [...]	

L'art. 2 LIVA délègue au Conseil d'Etat la compétence de fixer, dans le cadre du tarif légal, les montants d'impôt à payer pour les nouvelles catégories de véhicules. Il incombe également au Conseil d'Etat de déterminer par voie d'arrêté l'autorité compétente pour fixer l'impôt dû pour chaque véhicule, ainsi que la procédure de taxation et d'encaissement des impôts (art. 8 LIVA).

Selon l'art. 1 de l'arrêté du 22 avril 1997 d'exécution de la loi sur l'imposition des véhicules automobiles et des remorques (RSF 635.4.11), la compétence de déterminer la catégorie dans laquelle chaque véhicule est classé pour l'impôt est attribuée à l'OCN.

- b) L'art. 8 de la loi du 13 mai 1960 sur l'imposition des véhicules automobiles, des remorques et des cycles, mentionné par l'OCN dans ses explications du 26 juillet 2004, prévoyait certes à son dernier paragraphe que pour les « électromobiles », la puissance devait être calculée au moyen de la formule « puissance en CV = Kw x 1.36 x 0.8 ». Cette disposition a toutefois été abrogée au 1^{er} janvier 1968 et ne peut dès lors servir de référence pour la résolution de la présente cause.

En dépit de la délégation de compétence de l'art. 2 LIVA, les normes légales et réglementaires en vigueur pour le deuxième semestre 2003 ne contiennent quant à elles aucune disposition particulière concernant les véhicules électriques, alors même que le critère de la cylindrée prévu par l'art. 7 al. 2 LIVA n'est pas adapté à l'absence de pistons et de cylindres qui caractérise leur moteur. Certes, le message du 3 novembre 1967 accompagnant le projet de loi sur l'imposition des véhicules automobiles, des remorques et des cycles (BGC 1967 p. 841) mentionne les véhicules à moteurs électriques. Il se limite toutefois à constater que la « nouvelle ordonnance technique fédérale » alors en préparation opère une distinction entre la puissance des moteurs [à combustion] qui se détermine en fonction de la cylindrée et celle des moteurs électriques qui s'exprime par la puissance continue en watts exercée sur l'arbre-moteur.

Par ordonnance du 11 octobre 2004, considérant notamment la délégation de compétence susmentionnée et le fait que des véhicules fonctionnant avec de nouvelles sources d'énergie (électricité, gaz) ou propulsés par de nouveaux systèmes hybrides (moteurs thermique et électrique) apparaissent sur le marché et nécessitent la fixation d'un tarif approprié, le Conseil d'Etat a modifié l'arrêté d'exécution du 22 avril 1997 en y introduisant un nouvel article 1b, dont la teneur est la suivante (ROF 2004 105) :

« ¹ Pour les véhicules exclusivement mus par l'énergie électrique, le montant des impôts à payer est déterminé par la conversion de la puissance (kW) en une cylindrée théorique (cm³) au moyen des taux de conversion suivants :

a) pour les motocycles, motocycles-side-cars, motocycles-tricars: 0,055 kW/cm³ ;

b) pour les voitures automobiles et véhicules utilitaires de moins de 1'000 kg de charge utile : 0,045 kW/cm³.

² Pour les véhicules hybrides équipés d'un moteur thermique et d'un moteur électrique et dont le principe de fonctionnement prévoit l'exploitation partielle ou permanente des deux moteurs, seule la cylindrée du moteur thermique est retenue pour la détermination du montant des impôts à payer.

³ Une réduction spéciale de 30% sur le tarif est octroyée aux véhicules mentionnés aux alinéas 1 et 2 ainsi qu'aux véhicules fonctionnant au gaz. »

Cette ordonnance qui fait suite au recours déposé par A. le 29 juillet 2003 permet de pallier l'absence de disposition d'exécution de la loi sur l'imposition des véhicules et des remorques s'agissant de l'imposition des véhicules fonctionnant avec de nouvelles sources d'énergie ou propulsés par de nouveaux systèmes hybrides. Il n'en demeure pas moins qu'elle ne concerne pas la présente cause, l'entrée en vigueur de la modification qu'elle prévoit étant prévue pour le 1^{er} janvier 2005.

3. a) En l'espèce, conformément à l'art. 1 de l'arrêté d'exécution susmentionné, il appartenait à l'OCN de déterminer la catégorie dans laquelle le véhicule à moteur électrique du recourant devait être classé. A cet effet, constatant que l'art. 7 al. 2 LIVA prévoit la cylindrée comme seul critère de classification des véhicules automobiles de moins de 1'000 kg, catégorie à laquelle appartient la voiture du recourant, cette autorité a pallié la lacune constatée ci-dessus en lui attribuant une cylindrée fictive, appelée cylindrée équivalente. Dans cette démarche, l'OCN s'est basé sur une pratique administrative constante depuis plus de quinze ans selon laquelle une telle cylindrée peut être obtenue en multipliant la puissance en kilowatts (puissance en CV x 1.36) successivement par un facteur technique égal à 196.35 puis par un facteur de réduction cantonal de 0.3. Une fois la cylindrée équivalente obtenue, l'OCN s'est référé au tarif annexé à la loi sur l'imposition des véhicules pour classer le véhicule dans la catégorie correspondante et pour fixer l'impôt dû.
- b) La pratique administrative désigne la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités de première instance. Elle ne peut en principe pas être source de droit et ne lie pas le juge (P. MOOR, Droit administratif, vol. 1 Berne 1994, p. 76). Elle peut néanmoins avoir indirectement un effet juridique dans les sens que pour être compatible avec le principe de l'égalité de traitement que l'art. 8 al. 1 Cst. a repris de l'art. 4

al. 1 aCst. sans en modifier la portée matérielle (Message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle constitution fédérale du 20 novembre 1996, FF 1997 I 144 ; ATF 126 V 53 consid. 3b), un changement de pratique administrative doit - de la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire - reposer sur des motifs objectifs, à savoir une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Il n'en reste pas moins qu'une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue (ATF 126 V 36, consid. 5 et les références citées). Il en va notamment ainsi d'une pratique qui, ne reposant pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'ayant ni sens ni but, doit être qualifiée d'arbitraire (voir ATF 124 I 297 consid. 3b concernant un arrêté de portée générale).

Par ailleurs, un effet juridique même indirect ne peut pas non plus être reconnu à une pratique qui se révèle contraire au principe de l'égalité de traitement déjà mentionné ci-dessus. Tel est notamment le cas lorsqu'elle a pour effet d'établir des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes. Il convient de respecter en cette matière le pouvoir d'appréciation qui appartient à l'autorité compétente (voir ATF 124 I 297 consid. 3b concernant un arrêté de portée générale, et les références citées).

4. a) La pratique administrative à laquelle se réfère l'OCN a pour objet d'attribuer à un moteur électrique une cylindrée fictive en partant de la puissance qu'il développe. Il y a lieu d'en examiner le bien-fondé.

L'art. 46 de l'ordonnance fédérale du 19 juin 1995 concernant les exigences techniques requises pour les véhicules routiers (OETV ; RS 741.41) définit la puissance des moteurs. En particulier, s'agissant des moteurs à combustion, la « puissance utile » ou « puissance nette du moteur » est la puissance mesurée en kilowatts (kW) au banc d'essai, à l'extrémité du vilebrequin ou de son équivalent, au régime approprié et au moyen des installations auxiliaires nécessaires (al. 1). Quant à la « puissance continue » des moteurs électriques, elle correspond à la puissance mécanique, exprimée en kilowatts (kW), que le moteur peut délivrer au banc d'essai pendant une durée illimitée (al. 4). Par ailleurs, l'art. 47 OETV énonce, sous la note

marginal « caractéristiques du moteur », que la caractéristique est exprimée par la cylindrée en centimètres cubes (cm³) en ce qui concerne les moteurs à combustion et par la puissance continue mesurée sur l'arbre du moteur en ce qui concerne les moteurs électriques.

Il ressort de ce qui précède que même s'il doit être caractérisé en premier lieu par sa cylindrée, un moteur à combustion développe également une puissance qui peut être mesurée. Il est dès lors possible d'établir entre la cylindrée et la puissance d'un tel moteur une relation qui permettrait même de calculer un rapport moyen sur la base de ces deux valeurs mesurées sur un grand nombre de moteurs. Rien n'empêche dans ces conditions, pour n'importe quel type de moteur, de se baser sur la puissance qu'il développe pour déterminer la cylindrée qui aurait été nécessaire en moyenne pour obtenir la même puissance s'il s'était agi d'un moteur à combustion. Cette fiction, qui permet d'évaluer un moteur électrique en fonction du critère légal de la cylindrée, n'apparaît pas dénuée de fondement. Elle présente en tous les cas une cohérence suffisante pour que la pratique de l'OCN ne soit pas remise en question sous cet angle.

Il reste toutefois à examiner les autres termes de la formule.

- b) Pour obtenir une cylindrée fictive au sens de ce qui précède, l'OCN multiplie tout d'abord la puissance du moteur électrique par le facteur 196.35.

Alors que le système actuel est fondé sur la cylindrée, l'ancienne loi du 13 mai 1960 sur l'imposition des véhicules automobiles, des remorques et des cycles disposait que les voitures automobiles et les véhicules utilitaires jusqu'à 1'000 kg de charge utile étaient imposés en fonction de la puissance fiscale de leur moteur, plus précisément de sa puissance en chevaux-vapeur. Celle-ci se calculait selon la formule empirique suivante : nombre de chevaux = 0.4 *multiplié par* nombre de cylindres *multiplié par* alésage d'un cylindre (en centimètres) au carré *multiplié par* course du piston (en mètres). Lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi au 1^{er} janvier 1968, il a été calculé que pour obtenir la cylindrée d'un moteur en cm³, il fallait en moyenne multiplier chaque cheval fiscal par 196.35. Ce facteur de conversion a dès lors été appliqué à chaque véhicule pour que le passage d'un système à l'autre n'influence pas l'imposition effective de celui-ci (voir Message cité ci-dessus, p. 840 ; courrier du 26 juillet 2004 de l'OCN).

Le facteur de 196.35 correspond à des données valables à la fin des années 60. Or, en plus de trente ans, l'évolution de la technique a été telle que, pour ne prendre que les exemples cités par l'OCN dans ses observations du 25 août 2003, chaque cheval fiscal ne représente plus que 29.3 cm³ pour une Ford Fiesta 1.8D (1'752 cm³ divisés par 44 kW divisés par 1.36),

11.9 cm³ pour une Audi TT coupé (1781 cm³ divisés par 110 kW divisés par 1.36), 20.3 cm³ pour une Ford Explorer 4.0 4x4 (4'011 cm³ divisés par 145 kW divisés par 1.36), 15.6 cm³ pour une Pontiac Grand Prix GTP (3'790 cm³ divisés par 179 kW divisés par 1.36) et 14.33 cm³ pour une Audi A8 Quattro (3'936 cm³ divisés par 202 kW divisés par 1.36), soit une moyenne de 18.3 cm³ par cheval fiscal pour ces cinq véhicules. L'OCN n'a du reste pas manqué de constater cette évolution puisqu'il indique dans son courrier du 26 juillet 2004 qu'il est aujourd'hui même possible d'obtenir une puissance de l'ordre de 80 kW pour une cylindrée de 1'000 cm³, soit 9.2 cm³ par cheval fiscal (1'000 cm³ divisés par 80 kW divisés par 1.36).

Il ressort de ce qui précède que le facteur de conversion 196.35 a certes pu être utilisé avec succès pour permettre, s'agissant des moteurs à combustion, le passage du système de la puissance fiscale au système de la cylindrée rendu nécessaire par l'introduction de la nouvelle loi au 1^{er} janvier 1968. Plus de 35 ans plus tard, dix fois supérieur à la moyenne du rapport cylindrée/puissance en chevaux calculé pour les cinq moteurs à combustion cités par l'OCN et même vingt fois supérieur au chiffre avancé par l'OCN dans son courrier du 26 juillet 2004, ce facteur ne correspond toutefois plus à rien. Dans la mesure où il est dépassé et désormais inapplicable en ce qui concerne les moteurs à combustion, son utilisation pour calculer la cylindrée fictive d'un moteur électrique en fonction de la puissance qu'il développe ne peut aujourd'hui plus se baser sur un motif sérieux et raisonnable et doit être qualifiée d'arbitraire.

Quel qu'en soit son fondement au demeurant peu clair (voir courrier de l'OCN du 26 juillet 2004), l'introduction d'un facteur de réduction de 0.3 dans la formule utilisée ne permet à l'évidence pas de corriger la constatation qui précède. Le caractère arbitraire du facteur de conversion 196.35 entraîne en conséquence celui de la pratique de l'OCN qui fait l'objet du présent examen.

- c) S'agissant du principe de l'égalité de traitement en matière de charge fiscale, il a été constaté ci-dessus que les véhicules de moins de 1'000 kg à moteur électrique ne peuvent être directement confrontés à l'aune du critère de la cylindrée aux véhicules de moins de 1'000 kg à moteur à combustion (voir consid. 2b ci-dessus). Dans la mesure où il s'agit dans les deux cas de véhicules automobiles légers, ils présentent toutefois de nombreuses similitudes qui permettent de les comparer à l'aide d'autres critères, parmi lesquels peuvent être envisagés la puissance (voir consid. 4a ci-dessus), mais également la pollution de l'air qu'ils engendrent, leur impact général sur les usagers, l'infrastructure routière et l'environnement (voir observations de l'OCN du 28 août 2003), voire leur vitesse maximale.

En l'espèce, l'application de la formule « cylindrée fictive des véhicules électriques = puissance en kilowatts *multipliée par* 196.35 *multipliée par* 0.3 » au véhicule à moteur électrique du recourant lui attribue pour une puissance de 21.7 kW (29.5 CV) une cylindrée équivalente de 1'734 cm³, soit un impôt annuel de 403 francs. Cela correspond à 18.60 francs par kW et 13.70 francs par cheval fiscal. Or, pour cette même puissance, dans la mesure où un tel moteur peut aujourd'hui développer en moyenne une puissance de l'ordre de 18 cm³ par cheval fiscal (voir le calcul effectué ci-dessus consid. 4b, étant précisé que le rapport obtenu doit être considéré comme un ordre de grandeur approximatif puisqu'il ne porte que sur un échantillon de cinq véhicules), un véhicule à moteur à combustion actuel disposerait plus probablement d'une cylindrée de l'ordre de 531 cm³ (29.5 CV *multiplié par* 18), soit un impôt annuel de 244 francs, ce qui correspond à 11.20 francs par kW ou 8.30 francs par cheval fiscal.

La pratique de l'OCN a ainsi pour conséquence qu'à puissance égale, la charge fiscale du véhicule à moteur électrique du recourant est supérieure de 159 francs à celle d'un véhicule à moteur à combustion « moyen », ce qui représente une augmentation de 65%. Cette différence de traitement fiscal est suffisamment importante pour qu'elle ne puisse être admise au regard du principe de l'égalité que si elle se fonde sur un motif raisonnable. Or, il n'en existe pas. S'agissant en particulier des critères de comparaison déjà mentionnés ci-dessus, il n'apparaît en effet en tout cas pas qu'à puissance égale, la pollution de l'air engendrée par un véhicule électrique, son impact général sur les usagers, l'infrastructure routière et l'environnement, voire sa vitesse maximale soient plus importants que pour un véhicule à moteur à combustion. En sus de son caractère arbitraire, la pratique de l'OCN est ainsi contraire au principe de l'égalité et doit être écartée pour ce motif également.

L'objection de l'OCN qui relève que des véhicules à moteur à combustion peuvent avoir une charge fiscale plus ou moins égale alors qu'ils présentent de fortes disparités quant à la puissance qu'ils développent ne remet pas en cause la conclusion qui précède (voir observations du 25 août 2003, ci-dessus en fait let. e). Premièrement, des différences de traitement entre véhicules à moteur à combustion peuvent être justifiées sur la base du critère de la cylindrée, ce qui n'est pas le cas lorsqu'il s'agit de véhicules à moteur électrique. Deuxièmement, alors même que les véhicules figurant dans le tableau comparatif proposé semblent constituer des exemples extrêmes, ils présentent tout au plus une augmentation de 63% en comparaison avec le rapport moyen de 18 cm³ par cheval fiscal susmentionné (29,3 cm³ par cheval fiscal pour une Ford Fiesta 1.8D ; 11.9 cm³ pour une Audi TT coupé). Or, cette différence est de 232% si l'on retient la cylindrée fictive calculée pour le véhicule électrique du recourant (1'734 cm³ pour 29.5 chevaux fiscaux, soit 58.8 cm³ par cheval fiscal).

5. a) Il ressort de ce qui précède que le montant de l'impôt fixé pour le véhicule à moteur électrique du recourant est arbitraire et contraire au principe de l'égalité, comme la pratique administrative sur lequel il se fonde. Le recours sera en conséquence admis et la décision attaquée annulée.

En l'absence de disposition d'exécution en vigueur pour la période concernée, il n'appartient pas à la Cour fiscale du Tribunal administratif d'établir une méthode qui lui permettrait de déterminer le montant d'impôt à payer pour le véhicule électrique du recourant. Au contraire, conformément à l'art. 1 de l'arrêté d'exécution susmentionné, il incombe à l'OCN de fixer l'impôt dû sur la base de critères conformes à la loi et au principe de l'égalité, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation.

Le dossier sera en conséquence renvoyé à cette autorité pour qu'elle procède à une nouvelle taxation du véhicule en cause. La méthode adoptée ne devra pas forcément se limiter à une simple formule de conversion entre puissance et cylindrée, mais pourra également se référer à d'autres critères tels que ceux mentionnés ci-dessus.