



4F 2006-187

**Arrêt du 20 juin 2008**

**COUR FISCALE**

PARTIES

**X., recourante**, représentée par Me Damien Piller, avocat, av. du Midi 37,  
case postale 238, 1709 Fribourg

contre

**PREFECTURE DU DISTRICT**, autorité intimée,

**COMMUNE DE A.**, intimée,

OBJET

Contributions publiques communales; taxe complémentaire de  
raccordement/charge de préférence pour le réseau d'évacuation et  
d'épuration des eaux

Recours du 13 octobre 2006 contre la décision sur recours rendue le  
12 septembre 2006 par le **Préfet du district**, relative à la décision sur  
réclamation rendue par la **Commune de A.** en date du 22 mai 2006,

**c o n s i d é r a n t e n f a i t**

A. X. est au bénéfice d'un "pacte d'emption et promesse d'achat" du 13 décembre 2005, sur la parcelle art. ... du Registre foncier de la commune de A.. Il s'agit d'un fond (d'une surface de 925 m<sup>2</sup>) non construit et ainsi non raccordé, mais raccordable aux installations d'évacuation et d'épuration des eaux. Dit pacte dispose que "tous impôts et contributions publiques concernant l'immeuble seront supportés par la promettant-acquéreuse dès le 1<sup>er</sup> janvier 2006".

B. Le 25 novembre 1994, le propriétaire du terrain, Y., a reçu de la commune de A. une facture de 2'041.20 francs au titre de "taxe de raccordement/taxe sur la surface" (charge de préférence). Ce montant a été acquitté sans autre.

C. Suite aux modifications de la réglementation communale qui sont entrées en force au début de l'année 2005, X. a reçu, en date du 6 avril 2006, un bordereau complémentaire de "taxe de raccordement/taxe sur la surface" pour un montant de 2'649.55 francs (facture n° 33124/10907).

D. Le 15 mai 2006, X. a déposé une réclamation à l'encontre du bordereau complémentaire.

Par décision du 22 mai 2006, le Conseil communal de A. a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

E. Le 22 juin 2006, X., par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté recours auprès du Préfet. A l'appui de sa conclusion d'annulation de la décision et du bordereau de taxe complémentaire, elle a d'une part contesté la tardiveté de sa réclamation et d'autre part invoqué le caractère définitif de la première facture du 25 novembre 1994 ainsi que les principes de la non-rétroactivité des lois et de l'équivalence des taxes.

Par décision du 12 septembre 2006, le Préfet a rejeté le recours et "modifié la décision du Conseil communal de A. du 22 mai 2006 en ce sens que la réclamation est déclarée recevable mais rejetée sur le fond", confirmant ainsi la facture litigieuse du 6 avril 2006. A l'appui de sa décision, il a notamment exposé qu'il s'agissait d'un cas de rétroactivité improprement dite fondée sur un fait durable (possibilité de raccorder le bien-fonds aux canalisations) conformément à l'arrêt du Tribunal administratif du 13 novembre 1998 (RFJ 1998, p. 447) et que le prélèvement d'une charge de préférence supplémentaire ne violait ainsi pas le principe de non rétroactivité. Le préfet a également considéré que le montant réclamé n'apparaissait ni disproportionné ni contraire au principe d'équivalence.

F. Le 13 octobre 2006, X., toujours représentée par Me Damien Piller, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Elle conclut à l'admission du recours et à l'annulation de la décision du Préfet ainsi que de la facture du 6 avril 2006 avec suite de frais et dépens. A l'appui de ses conclusions, elle réitère de manière plus ample les arguments invoqués dans le mémoire de recours déposé devant le Préfet. Ainsi, elle maintient qu'une taxe unique a déjà été payée en 1994 en vertu du règlement en vigueur à cette époque et que cette décision est entrée en force. Le prélèvement d'une taxe complémentaire n'étant réservé que pour le cas de l'agrandissement d'un bâtiment raccordé, une telle perception ne serait pas envisageable s'agissant d'une charge de préférence. Dans la mesure où la situation de

fait déclenchant la qualité de débitrice d'une charge de préférence s'était entièrement déroulée en 1994, une application rétroactive du nouveau règlement ne saurait être autorisée, ce d'autant plus qu'elle n'était même pas prévue dans une disposition de cet acte législatif. Au surplus, l'arrêt de la Cour fiscale cité par l'autorité intimée ne saurait être considéré comme topique puisqu'il supposait une amélioration du réseau d'évacuation des eaux usées par la commune. Or, il était admis en l'espèce que la Commune de A. n'a fourni aucune nouvelle prestation. Enfin, de l'avis de la recourante, le principe de l'équivalence est violé puisque l'impact d'un terrain non bâti sur le réseau d'égout est nul et que l'entrée en vigueur du nouveau règlement n'a entraîné aucun avantage économique pour les propriétaires fonciers. Elle considère aussi comme inéquitable que la charge de préférence soit fixée de manière aussi importante que la taxe de raccordement elle-même.

Le 20 octobre 2006, le Préfet a produit le dossier de la cause. Il n'a pas formulé d'observations particulières, se contentant de renvoyer à la motivation de la décision attaquée et à l'arrêt de la Cour fiscale qui y est cité pour conclure au rejet du recours.

Dans ses observations du 14 novembre 2006, la commune de A. conclut au rejet du recours. Après une présentation introductive de l'évolution de la situation depuis l'acceptation de l'ancien règlement en 1991, elle souligne notamment que l'avantage économique particulier des propriétaires fonciers réside dans l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds du fait de la possibilité de raccordement au réseau d'égouts publics. A son avis, l'art. 31 du nouveau règlement lui permet de percevoir auprès de tous les propriétaires de terrains non encore construits la différence entre la charge de préférence payée selon l'ancien règlement et le montant à verser selon les critères du nouveau droit. Se fonder sur des faits passés pour définir l'ampleur et la portée d'une obligation fiscale ne saurait constituer une rétroactivité proprement dite de la loi fiscale. Enfin, se référant aux comptes y relatifs, la commune considère l'affirmation de la recourante, selon laquelle elle n'aurait jamais allégué avoir procédé à une quelconque modification voir amélioration de son réseau d'évacuation et d'épuration des eaux et ainsi fourni aucune nouvelle prestation comme totalement gratuite et sans fondement.

En date du 31 janvier 2007, la recourante a déposé ses contre-observations. Elle y maintient son point de vue et insiste notamment encore sur la distinction à faire entre les taxes uniques (telle la charge de préférence) et les taxes périodiques. Il ressort à son avis de l'art. 30 du règlement qu'une taxe complémentaire n'est envisagée que pour la taxe de raccordement, au contraire de la charge de préférence. Aussi, la commune n'aurait apporté la moindre preuve d'une nouvelle prestation apportant une plus-value au terrain en question.

Ce mémoire a été soumis au Préfet et à la commune de A. qui ont pu répliquer.

Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

**e n d r o i t**

1. a) Conformément à l'art. 114 al. 1 let. c du code de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), le Tribunal cantonal connaît en dernière instance cantonale des recours contre les décisions prises par les préfets.

b) Le mémoire de recours a été interjeté en temps utile et dans les formes légales prescrites. Il s'ensuit que le recours est recevable.

c) L'art. 77 CPJA prévoit que le recours 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). Il peut aussi être formé pour inopportunité si l'affaire concerne le domaine des contributions publiques (art. 78 CPJA).

2. a) Les contributions causales sont, à la différence des impôts, la contrepartie d'une prestation spéciale et déterminée ou d'un avantage particulier que l'Etat accorde à ses administrés, à charge pour eux d'en supporter les coûts (M.-O. BUFFAT, Les taxes liées à la propriété foncière, Lausanne 1989, p. 24 ss). En font notamment partie les taxes de raccordement aux canalisations publiques et les charges de préférence. Les taxes de raccordement aux canalisations publiques sont exigées des propriétaires qui relient leur immeuble aux conduites d'amenée d'eau, de gaz et d'électricité ou d'évacuation des eaux usées; la prestation de l'Etat implique l'octroi du droit d'utiliser ces installations publiques et d'en tirer profit. Quant aux charges de préférence, leur prélèvement dépend uniquement de la possibilité de se raccorder et est exigible même en l'absence de raccordement (A. GRISEL, Précis de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 604 ss; ACCR FR 1990 VIII. A n° 8 cons. 3a et références, notamment ATF 112 Ia 260 s, ATF 106 Ia 241 ss).

b) Aujourd'hui fondé sur l'art. 76 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), l'art. 3a de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux (LEaux; RS 814.20), dispose, sous la note marginale « principe de causalité », que celui qui est à l'origine d'une mesure prescrite par la présente loi en supporte les frais. A cet égard, conformément à l'art. 60a LEaux (introduit dans la LEaux le 20 juin 1997), les cantons veillent à ce que les coûts de construction, d'exploitation, d'entretien, d'assainissement et de remplacement des installations d'évacuation et d'épuration des eaux concourant à l'exécution de tâches publiques soient mis, par l'intermédiaire d'émoluments ou d'autres taxes, à la charge de ceux qui sont à l'origine de la production d'eaux usées. Entre autres critères de répartition, le prélèvement des taxes doit tenir compte du type et de la quantité d'eaux usées produites et des besoins financiers, en particulier des provisions, amortissements et intérêts, relatifs à la construction, à l'entretien, à l'assainissement et à l'amélioration des installations.

La LEaux ne prévoit aucune base légale relative à la perception de taxes concernant l'accomplissement des tâches de droit public dans le domaine de la protection des eaux. La loi fédérale du 4 octobre 1974 encourageant la construction et l'accession à la propriété de logements (LCAP; RS 843) contient cependant quelques dispositions relatives à l'obligation de raccordement. En particulier, les collectivités de droit public compétentes selon le droit cantonal perçoivent auprès des propriétaires fonciers des contributions équitables aux frais d'équipement général (art. 6 al. 1). Les frais de raccordement doivent être reportés entièrement ou en majeure partie sur les propriétaires fonciers (art. 6 al. 2). Le Conseil fédéral édicte des dispositions-cadres sur les contributions exigibles, notamment en ce qui concerne leur montant et leur échéance (art. 6 al. 3). Par ailleurs, l'art. 19 al. 2 de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) prévoit que le droit cantonal règle la participation financière des propriétaires fonciers aux équipements prévus

par l'art. 19 al. 1. Il en découle que le droit du canton et des communes de percevoir des contributions d'équipement résulte uniquement du droit cantonal et communal.

c) Le canton de Fribourg a adopté, le 22 mai 1974, une loi d'application de l'ancienne loi fédérale du 8 octobre 1971 sur la protection des eaux contre la pollution (LALPEP; RSF 812.1). Cette loi cantonale, qui n'a pas été modifiée suite à l'adoption de la nouvelle loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux, est toujours en vigueur (voir l'arrêté du Conseil d'Etat du 7 décembre 1992 d'application de la loi sur la protection des eaux, RSF 812.11). Elle précise que la perception de taxes ou contributions ne peut toutefois se faire que sur la base d'un règlement communal (art. 33 LALPEP) adopté par l'assemblée communale ou le conseil général, sous réserve des compétences éventuellement déléguées à l'exécutif communal (art. 10 al. 1 let. e, 10 al. 3 et 52 al. 1 let. b de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes: LCo, RSF 140.1, dans leur version en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> février 1985). Le règlement doit avoir reçu l'approbation de la Direction des travaux publics (art. 33 LALPEP; art. 148 al. 2 LCo). Il ne peut entrer en vigueur avant cette approbation (art. 148 al. 3 LCo). Cette approbation, donnée *prima facie* et limitée au contrôle de la légalité (art. 149 LCo), ne lie pas les instances de recours (ACCR FR 1989 VIII. A n° 5).

Le droit des communes de percevoir des taxes ou contributions pour couvrir les frais d'équipement, notamment les installations nécessaires à l'évacuation, à l'épuration et au traitement des eaux usées, repose également sur la loi cantonale du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATEC; RSF 710.1). L'art. 101 al. 1 LATEC dispose en ce sens que les propriétaires fonciers sont tenus de participer aux frais d'équipement par des contributions, selon le principe de la couverture des frais effectifs et en fonction des avantages retirés. Et l'art. 102 al. 1 et 2 prévoit que la perception des contributions s'effectue sur la base d'un règlement communal fixant le genre des contributions selon les genres d'équipement, les dépenses à répartir, les principes et les taux de répartition, le mode de perception ainsi que la procédure.

3. a) Le 13 décembre 2004, la Commune de A. a adopté un règlement relatif à l'évacuation et à l'épuration des eaux (ci-après : le règlement communal) qui a abrogé l'ancien règlement du 29 juin 1992. Ce nouveau règlement a été approuvé par la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions le 25 janvier 2005, et s'applique à tous les bâtiments ainsi qu'à tous les fonds raccordés ou raccordables aux installations publiques d'évacuation et d'épuration des eaux (art. 3).

Pour financer les installations publiques d'évacuation et d'épuration des eaux, la Commune se dote d'une planification financière pour laquelle elle dispose des ressources suivantes: les taxes uniques (taxe de raccordement et charge de préférence); les taxes périodiques (taxe de base, taxe d'exploitation, taxes spéciales) et les subventions et autres contributions de tiers (art. 23 al. 1). La participation des propriétaires au financement de la construction et de l'utilisation des installations d'évacuation et d'épuration des eaux dans le cadre d'un plan de quartier ou d'un lotissement (équipement de détail) est réservée; elle ne peut pas être déduite des taxes prévues à l'alinéa 1 (art. 23 al. 2).

b) Selon l'art 31 du règlement communal, il est notamment perçu une charge de préférence pour les fonds situés en zone à bâtir qui ne sont pas encore raccordés aux installations publiques d'évacuation et d'épuration des eaux. Elle est fixée selon les critères de l'art. 26 al. 1 let. a, à savoir 13.90 francs par m<sup>2</sup> de surface de la parcelle x l'indice d'utilisation fixé pour la zone à bâtir considérée.

4. Enoncé à l'art. 1 du Titre final du code civil, le principe de non-rétroactivité des lois repose en droit public, à défaut de bases légales cantonales expresses, sur les principes généraux du droit constitutionnel fédéral au même titre que le principe de la légalité, de la proportionnalité et les exigences de la bonne foi (cf. A. GRISEL, L'application du droit public dans le temps, ZBl 1974, p. 245 ss; BUFFAT, p. 75 ss; F. UHLMANN, Das Willkürverbot (Art. 9 BV), Berne 2005, p. 55; D. YERSIN, Commentaire romand LIFD, Remarques préliminaires N 101 s. et les références citées). Il exige qu'une loi ne déploie des effets qu'après avoir été publiée, ou à compter de la date, postérieure, fixée pour son entrée en vigueur. En d'autres termes, il y a rétroactivité de la loi, le cas échéant dans le prélèvement d'une contribution, lorsque ce prélèvement se fonde sur un événement qui s'est produit dans le passé et qui était achevé avant l'assujettissement. Tel serait le cas d'une contribution prélevée en raison d'un raccordement qui aurait été effectué avant l'adoption de la nouvelle loi et qui aurait été également supprimé avant son adoption (ATF 97 I 337 = JdT 1973 I 10, consid.2a). En revanche, se fonder sur des faits passés pour définir l'ampleur et la portée d'une obligation fiscale ne constitue pas une rétroactivité proprement dite de la loi fiscale. Ainsi, une nouvelle loi fiscale peut prévoir que l'assiette de l'impôt sur le revenu est déterminée sur la base du revenu de l'année civile écoulée avant son entrée en vigueur, sans être contraire à l'art. 4 Cst. féd. (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 46 et références). Lorsqu'une nouvelle réglementation s'applique à des situations créées sous l'ancien droit, mais qui durent encore, la doctrine et la jurisprudence parlent de rétroactivité improprement dite (BUFFAT, p. 76 et les références citées). En matière de rétroactivité improprement dite, l'ancienne commission de recours a ainsi précisé que n'est en principe pas contraire à l'art. 4 Cst. féd., la règle de droit qui exerce ses effets « ex nunc et pro futuro », c'est-à-dire qui régit un état de chose qui a pris naissance dans le passé, mais qui se prolonge ou se répète avant l'adoption du nouvel ordre juridique et jugé qu'entre dans cette hypothèse l'état durable qui consiste dans la possibilité de raccorder le bien-fonds aux canalisations (ACCR FR 1990 VIII. A n° 8, p. 7). Enfin, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite, selon la jurisprudence, dans le fait qu'un règlement sur les canalisations, adopté à la suite de la construction d'une ou de plusieurs canalisations supplémentaires - qui constitue donc une nouvelle prestation - prévoit le paiement d'une contribution pour tous les immeubles raccordés à cet ouvrage, même s'ils l'ont été avant l'adoption du règlement. En effet, une collectivité publique qui améliore son réseau d'évacuation des eaux usées en construisant de nouvelles canalisations, une station d'épuration des eaux, etc., doit avoir la possibilité de fixer de nouvelles taxes et de faire participer également aux frais de cette amélioration les propriétaires des constructions qui étaient déjà raccordées précédemment à la canalisation, sous déduction des taxes versées (ATF 97 I 337 = JdT 1973 I 10, cons. 2c). En revanche, lorsque la commune ne fournit aucune prestation nouvelle, le fait de contraindre également les propriétaires dont les immeubles sont déjà raccordés constitue un cas de rétroactivité proprement dite. Les principes régissant son admissibilité doivent dès lors être respectés. De simples considérations d'ordre fiscal ou de respect de l'égalité de traitement ne suffisent pas à admettre l'effet rétroactif (BUFFAT, p. 77 et les références citées; ATF 102 Ia 69 = JdT 1978 I 104, cons. 3c; cf. également l'arrêt 2P.45/2003 du 28.8.2003, consid. 5.2).

5. a) La recourante - qui (au vu des clauses contractuelles stipulées) ne met pas en cause sa qualité d'éventuelle débitrice - porte le débat sur la question de savoir si la perception de la contribution complémentaire litigieuse est justifiée par une amélioration du réseau d'évacuation des eaux usées ou une autre nouvelle prestation de la commune.

Ce faisant, elle perd toutefois de vue que le terrain en cause n'est pas raccordé, mais raccordable, et que la contribution litigieuse est, de par sa nature, une charge de

préférence, mais non pas d'une taxe de raccordement (pour laquelle l'hypothèse d'une nouvelle prestation de la commune resp. d'un avantage supplémentaire sous l'angle de l'évacuation serait, le cas échéant, à examiner). Par conséquent, il convient de considérer que l'état de fait justifiant le prélèvement de la contribution est un état de fait durable, à savoir la possibilité de raccorder le bien-fonds aux canalisations. Sous cet angle, dès lors que l'art. 31 du règlement communal prévoit que la commune perçoit une charge de préférence pour les fonds situés en zone à bâtir qui ne sont pas encore raccordés, à l'instar de l'autorité intimée dans sa décision sur recours, il convient de constater qu'il n'y a pas de rétroactivité proprement dite du règlement, conformément à la jurisprudence adoptée par la Cour de céans dans son arrêt du 13 novembre 1998 (RFJ 1998, 447). En effet, la taxe litigieuse (selon le tarif adapté en vertu de la nouvelle disposition) est réclamée à la recourante parce que le raccordement de son terrain, qui n'a pas eu lieu depuis l'entrée en vigueur du premier règlement au début des années nonante, était toujours possible au moment de l'adoption de la modification du règlement communal avec effet au 25 janvier 2005, qu'il est possible encore aujourd'hui et qu'il continuera d'être possible. Il s'ensuit que le prélèvement d'une charge de préférence complémentaire par la commune intimée ne viole pas le principe de non rétroactivité et qu'au jour du raccordement, la recourante ne devra s'acquitter plus que du solde des taxes de raccordement prévues par l'art. 26 al. 1, conformément à la règle qui veut que les conditions justifiant juridiquement le prélèvement de la taxe de raccordement se déterminent en principe au moment où le raccordement est achevé (ATF 102 Ia 69 = JdT 1978 I 104 ss, 108, consid. 3).

b) C'est aussi en vain que la recourante se prévaut de l'art. 30 du règlement communal qui prévoit une éventuelle taxe de raccordement complémentaire pour couvrir les coûts de mise en conformité des stations centrales d'épuration des eaux usées et du réseau d'égout publics (mise en système séparatif) aux exigences du PGEE (plan général d'évacuation des eaux) et de la législation fédérale sur la protection des eaux. On ne saurait déduire e contrario de cette disposition qui porte sur le cas particulier d'une prestation complémentaire que le législateur communal a voulu exclure toute autre hypothèse de contribution complémentaire.

c) Aussi est-il erroné de se prévaloir, sous l'angle du principe de l'équivalence, du fait que le nouveau règlement n'aurait apporté aucun avantage économique pour les propriétaires fonciers. L'avantage particulier justifiant la perception d'une charge de préférence consiste dans la possibilité de raccorder le terrain aux équipements mis à disposition par la commune et sans lesquels toute construction serait exclue. La plus-value qui découle des prestations fournies par la collectivité publique est dès lors patente. Ainsi, le montant litigieux est une sorte d'acompte pour la taxe de raccordement qui sert à financer les coûts de constructions des infrastructures qui, faut-il le souligner, ont déjà dû être financés par la commune.

d) Enfin, contrairement à l'avis de la recourante, la charge de préférence n'a pas été fixée au même montant que la taxe de raccordement puisque l'art. 26 al. 1 let. b prévoit encore une taxe de 3'800 francs par "unité locative". D'ailleurs, la charge de préférence n'apparaît non plus inéquitable au vu du montant facturé en vertu du nouveau règlement.

6. Pour tous les motifs exposés ci-dessus, le recours est rejeté. Partant, la décision sur recours du 12 septembre 2006 et la facture du 6 avril 2006 sont confirmées.

419.24; 419.3