

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 8 juillet 2005

Statuant sur le recours interjeté le 16 juillet 2004
(4F 04 92)

par

A. SA, B., C., D. SA, E. SA, F. et G., H. SA, I. et J., les hoirs de feu K., L., M. et N.,
tous représentés par Me O.

contre

la décision sur recours rendue le 15 juin 2004 par le **Préfet du district de Y.**, relative
à la taxe périodique d'évacuation et d'épuration des eaux de la **Commune de Z.**
pour 2002.

**(taxe périodique d'évacuation et d'épuration des eaux; principes
de causalité, d'équivalence, d'égalité et de non-rétroactivité
des règlements; contrôle concret des normes)**

Considérant :

En fait:

- A. A. SA, B., C., D. SA, E. SA, F. et G., H. SA, I. et J., les hoirs de feu K., L., M. et N. sont tous propriétaires d'un ou plusieurs immeubles construits ou non construits, raccordés ou raccordables et situés sur le territoire de la Commune de Z. (ci-après: la Commune).

Le 12 décembre 2002, sous l'intitulé « taxe épuration périodique – taxe périodique de base selon art. 43 RCEp», la Commune a notifié aux propriétaires susmentionnés, pour l'année 2002, cinquante factures séparées concernant leurs immeubles respectifs. Y sont mentionnés le numéro d'article du Registre foncier, la zone d'affectation, la surface de la parcelle ou la surface brute de plancher, le tarif au m² appliqué et le montant à payer, y compris la TVA calculée au taux de 7,6%. Les factures en question représentent un montant global de 25'237 francs.

- B. Par mémoires de leur mandataire du 13 janvier 2003, les propriétaires susmentionnés ont formé réclamation contre les factures précitées en développant les griefs suivants : défaut de base légale formelle, violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral, manque de transparence, violation des principes de causalité et d'égalité dans la mesure où le calcul de la taxe se base sur la surface de terrain théoriquement utilisable, violation des principes de causalité et d'égalité dans le cas particulier des terrains non bâtis, double imposition dans le cas des terrains déjà construits, prescription dans le cas d'immeubles construits depuis plus de cinq ans.

Par décision du 2 avril 2003, la Commune a – implicitement – rejeté les réclamations. Elle s'est en particulier référée à un arrêt rendu le 18 février 2003 par le Tribunal administratif dans les causes jointes 1A 02 61 et 1A 02 62. Elle a par ailleurs justifié l'exonération du domaine public communal en précisant que la taxe est également perçue pour ses propriétés privées, que le domaine public ne fait pas partie de la zone à construire, que le droit des obligations prévoit l'extinction d'une dette par confusion lorsque les qualités de créancier et de débiteur se trouvent réunies dans la même personne et enfin que le montant concerné par l'exonération se situe largement dans la tranche des frais non couverte par les revenus de la taxe.

C. Le 13 mai 2003, par douze actes séparés de leur mandataire, les propriétaires susmentionnés ont recouru contre la décision précitée auprès du Préfet du district de Y. (ci-après : le Préfet). Se fondant en particulier sur un avis de droit rédigé à leur demande par Me P., avocat, ils ont repris plusieurs griefs formulés en procédure de réclamation. Selon eux, la taxe en cause ne serait en particulier pas conforme aux principes d'équivalence et de causalité dans la mesure où elle est perçue auprès des propriétaires de fonds non raccordés alors même qu'elle est destinée à couvrir les frais d'exploitation et de financement de l'épuration et de l'évacuation des eaux. Elle violerait également les principes de causalité et d'égalité du fait que le domaine public est partiellement exonéré. Enfin, en plus d'avoir été adoptée sans consultation aucune des milieux intéressés, elle ne serait pas conforme au principe d'accessibilité des bases de calcul dans la mesure où celles-ci ne sont pas connues.

Dans sa détermination du 28 mai 2003, la Commune a conclu au rejet des recours.

Répondant à l'invitation du Préfet, le Service cantonal de l'environnement a déposé une détermination le 28 juin 2003. Tout en relevant une divergence entre le règlement adopté par la Commune de Z. et le règlement-type mis à disposition des communes fribourgeoises en ce qui concerne le but de la taxe périodique de base, ce service a considéré à tout le moins implicitement que la solution retenue était conforme aux principes d'équivalence, de causalité et d'égalité.

Par courrier du 1^{er} septembre 2003 de leur mandataire, les recourants se sont opposés de façon circonstanciée à l'argumentation du Service cantonal de l'environnement. En conclusion, ils ont maintenu leur recours.

Le 27 novembre 2003, donnant suite à une offre de preuve formulée par les recourants, la Commune a produit un historique sur dix ans de ses comptes de fonctionnement de l'épuration des eaux et de son compte de bilan. Elle y a joint un budget du compte de fonctionnement prévu jusqu'en 2006. Après de nouveaux échanges de courriers, les recourants ont encore eu la possibilité de consulter les détails du livre comptable de la Commune entre le 7 avril et le 7 mai 2004. Ils ont ensuite formellement retiré leur grief tiré du non respect du principe de transparence.

Par décision du 15 juin 2004, le Préfet a rejeté les recours du 13 mai 2003. Après avoir joint l'ensemble des causes et rappelé les dispositions légales applicables, il a énoncé les fondements et l'objet de la taxe périodique en cause avant de réfuter chacun des griefs soulevés dans les recours. L'argumentation de la décision préfectorale sera reprise pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

D. Agissant par leur mandataire le 16 juillet 2004, les propriétaires susmentionnés ont interjeté recours contre la décision précitée. Ils concluent principalement à son annulation en développant une nouvelle fois les griefs de violation des principes d'équivalence, de causalité et d'égalité déjà formulés devant le Préfet. Ils insistent également sur le fait que la taxe en cause n'a pas été mise à l'enquête publique et que les propriétaires concernés n'ont pas été informés ni consultés, en violation des dispositions cantonales sur l'aménagement du territoire et les constructions. Ils ajoutent par ailleurs pour la première fois que la taxe de base pour l'année 2002 ne respecte pas le principe de non rétroactivité applicable en matière fiscale du fait qu'elle n'a pas été calculée pro rata temporis à partir du 26 août 2002, date de son approbation par le département cantonal concerné. Enfin, dans le même contexte, les recourants concluent à la production par la Commune des procès-verbaux des séances tenues par son Conseil général le 1^{er} octobre 2001 et le 29 avril 2002, accompagnés des textes soumis au vote à ces occasions.

Invité à faire part de ses observations sur le recours, le Préfet a conclu au rejet du recours le 10 août 2004. Il se réfère pour l'essentiel aux considérants de sa décision du 15 juin 2004 en ajoutant que le grief de violation du principe de la non rétroactivité des lois fiscales paraît tardif et doit dès lors être rejeté dans la mesure du recevable.

Dans sa détermination du 9 septembre 2004, la Commune a confirmé sa position, concluant implicitement au rejet du recours. En relation avec le grief de violation du principe de non rétroactivité des lois fiscales, elle a précisé les circonstances temporelles de l'adoption de la taxe en cause dans les termes suivants :

« Le 1^{er} octobre 2001, en séance du Conseil général, la modification du règlement relatif à l'évacuation et à l'épuration des eaux a été présentée. Cette modification prévoyait l'introduction d'une taxe annuelle de base. Dans l'annexe audit règlement, la taxe était fixée à 60 francs par ménage. La Direction des travaux publics n'a pas approuvé cette modification de l'annexe au règlement, dans la mesure où une taxe par ménage ne satisfaisait pas au principe de la causalité prévue par la loi fédérale sur les eaux.

Le Conseil général s'est à nouveau prononcé en avril 2002 sur une modification du mode de perception de cette taxe. Ladite modification a été adoptée par le législatif et approuvée par la Direction des travaux publics le 26 août 2002, avec indication de l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2002. »

Suite à l'offre de preuve contenue dans le recours et à l'invitation du Greffier-rapporteur délégué à l'instruction, la Commune a produit le 30 septembre 2004 deux copies des messages et des procès-verbaux relatifs aux séances

tenues par son Conseil général le 1^{er} octobre 2001 et le 29 avril 2002. Un exemplaire de ces documents a été transmis aux recourants.

- E. Dans leurs contre-observations du 11 novembre 2004, les recourants maintiennent leur argumentation. S'agissant du grief de violation du principe de non rétroactivité, ils relèvent en particulier que les délibérations du Conseil général de la Commune ne font aucune allusion à un effet rétroactif du règlement adopté. Ils ajoutent que celui-ci prévoit au contraire expressément son entrée en vigueur après son approbation par la Direction des travaux publics avant de citer les propos suivants tenus par le Chef du service cantonal de l'environnement et des eaux usées le 15 décembre 2003 lors de l'assemblée communale d'une autre commune : « cet effet de rétroactivité a été introduit par erreur. Il est sûr qu'il ne peut pas y avoir d'effet rétroactif. Le règlement entre en vigueur à partir du moment où il a été approuvé par la Direction ... ».

Par courriers des 16 et 25 novembre 2004, le Préfet et la Commune ont indiqué qu'ils n'avaient pas de remarques complémentaires à formuler sur les contre-observations du 11 novembre 2004.

En droit:

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 administratif connaît en dernière instance cantonale des recours contre les décisions prises par les préfets.
- b) Le recours du 16 juillet 2004 contre la décision du Préfet du 15 juin 2004 a été interjeté en temps utile et dans les formes requises (art. 79 et 81 du code de procédure et de juridiction administrative; CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable à la forme.
2. a) 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) prévoit, sous la note marginale « principe de causalité », que celui qui est à l'origine d'une mesure prescrite par cette loi en supporte les frais. Entré en vigueur le 1^{er} novembre 1997, l'art. 60a LEaux délègue aux cantons la concrétisation de ce principe dans les termes suivants:

« ¹ 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. Le montant des taxes est fixé en particulier en fonction:

- a. du type et de la quantité d'eaux usées produites ;
- b. des amortissements nécessaires pour maintenir la valeur du capital de ces installations ;
- c. des intérêts ;
- d. des investissements planifiés pour l'entretien, l'assainissement et le remplacement de ces installations, pour leur adaptation à des exigences légales ou pour des améliorations relatives à leur exploitation.

² Si l'instauration de taxes couvrant les coûts et conformes au principe de causalité devait compromettre l'élimination des eaux usées selon les principes de la protection de l'environnement, d'autres modes de financement peuvent être introduits.

³ Les détenteurs d'installations d'évacuation et d'épuration des eaux constituent les provisions nécessaires.

⁴ Les bases de calcul qui servent à fixer le montant des taxes sont accessibles au public. »

b) 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 (RSF 812.1; LALPEP). 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). En relation avec le principe de causalité, son art. 33 dispose notamment ce qui suit :

« ¹ Les communes adoptent un règlement relatif à l'épuration des eaux. Ce règlement est soumis pour approbation à la Direction, qui décide sur préavis du Département des communes.

² Le règlement peut prévoir la perception d'une taxe dont le produit doit être affecté exclusivement à l'épuration des eaux. La taxe est perçue auprès des propriétaires ou des usufruitiers d'immeubles bâtis ou non bâtis. Pour fixer le montant de la taxe, il doit être tenu équitablement compte de l'affectation des immeubles et des bâtiments".

L'art. 149 al. 3 de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes (LCo, RSF 140.1) précise que le règlement adopté au sens de l'art. 33 LALPEP ne peut entrer en vigueur avant l'approbation de la Direction.

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.

- c) Le règlement communal relatif à l'évacuation et à l'épuration des eaux de la Commune de Z. (ci-après : le règlement communal) 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. 2). Sous le titre « Financement et tarifs », l'art. 28 du règlement communal dispose que les propriétaires ou les usufruitiers d'immeubles, bâtis ou non, et bâtiments sur fonds d'autrui, situés dans le périmètre du réseau d'égouts, sont astreints à participer au financement de la construction et de l'entretien des installations publiques d'évacuation et d'épuration des eaux en s'acquittant d'émoluments administratifs et de taxes uniques et périodiques. Il ressort toutefois de l'art. 30 du règlement communal que le domaine public, à l'exception des bâtiments administratifs, est exempté du paiement de ces émoluments et taxes.

Le 1^{er} octobre 2001, le Conseil général de la Commune de Z. (ci-après : le Conseil général) a modifié le règlement communal. Alors que l'art. 29 prévoyait auparavant l'affectation exclusive des revenus provenant des taxes de l'évacuation et de l'épuration des eaux aux frais de construction, d'entretien et d'exploitation des ouvrages ainsi qu'à l'amortissement des investissements, la couverture des frais financiers a été ajoutée à ces affectations. S'agissant des produits, les dispositions concernant les émoluments administratifs et la taxe de raccordement n'ont pas été touchées. Les articles suivants ont par contre été modifiés ou introduits :

« Article 42 : *Taxe périodique*

La taxe périodique se compose d'une taxe de base, d'une taxe d'utilisation ou, le cas échéant, d'une taxe spéciale.

Article 43 : a) Taxe de base

¹ *La taxe de base couvre les dépenses d'exploitation et les charges financières pour autant qu'elles ne soient pas couvertes par la taxe d'utilisation ou la taxe spéciale.*

² *Elle est perçue auprès des ménages (personne seule ou couple), des personnes supplémentaires de plus de 21 ans rattachées au ménage et des personnes morales.*

Article 44 : b) Taxe d'utilisation

¹ *La taxe annuelle d'utilisation des installations publiques d'évacuation et d'épuration des eaux est fixée en fonction du volume d'eau utilisé, calculé par m³, selon compteur.*

² *[...]*

³ *[...] Le montant de la taxe annuelle d'exploitation est fixé par le Conseil général dans le tarif annexé qui fait partie intégrante du présent règlement.*

Article 45 : c) Taxe spéciale

¹ *En cas de charge polluante particulièrement importante, le déversement d'eaux usées industrielles et artisanales peut faire l'objet d'une taxe spéciale perçue en lieu et place de la taxe prévue à l'article 44.*

² *[...] »*

Suite au refus de la Direction des travaux publics (aujourd'hui la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions; ci-après la Direction) d'approuver l'alinéa 2 du nouvel art. 43 du règlement, le Conseil général a décidé d'en modifier comme suit la teneur lors de sa séance du 29 avril 2002 :

« Elle [la taxe de base] est perçue auprès des propriétaires de fonds raccordés ou raccordables au réseau. »

A la même occasion, le Conseil général a adopté les modalités de calcul de la taxe périodique de base. Celles-ci figurent à l'art. 3 al. 1 du Tarif annexé au règlement :

« La taxe de base est fixée à 0.15 francs par mètre carré de surface brute utilisable (SBU) ou 0.06 francs par mètre carré pour les fonds où le coefficient de masse est appliqué. »

Le règlement et son annexe, dans leur teneur intégrant la version adoptée le 29 avril 2002 des art. 43 du règlement et 3 de l'annexe, ont été approuvés par la Direction le 26 août 2002.

3. a) Les recourants reprochent d'abord à la taxe périodique de base prévue à l'art. 43 du règlement d'être contraire au principe de la causalité du fait que les propriétaires de fonds non raccordés, mais raccordables, doivent également s'en acquitter.

Dans un arrêt publié du 10 octobre 2001 (ATF 128 I 46, consid. 5b bb), le Tribunal fédéral a précisé la portée du principe de causalité ancré aux art. 3a et 60a LEaux s'agissant des contributions causales à prélever en matière d'évacuation et d'épuration des eaux. Tout en relevant la grande souplesse dont disposent les cantons, il a rappelé que ceux-ci doivent néanmoins prévoir « un système combinant des taxes de base et des taxes qui sont en fonction de la quantité d'eaux usées à évacuer » (FF 1996 IV 1213 p. 1219). Cette limite est mise en lumière par les objectifs assignés par le législateur au principe de causalité : « outre qu'elle garantit le financement de la protection des eaux, la répercussion des coûts sur le responsable, en incitant celui-ci à réduire la pollution des eaux, permet d'atteindre un objectif écologique: elle contribue à diminuer l'utilisation des installations de traitement et ménage par conséquent l'environnement (...) et à accroître l'efficacité des mesures de protection de l'environnement » (FF 1996 IV 1213 p. 1219). Ce double objectif financier et écologique de protection des eaux exige qu'une taxe d'utilisation périodique tienne compte de paramètres ayant un rapport avec l'utilisation effective de l'installation en question (P. KARLEN, die Erhebung von Abwasserabgaben aus rechtlicher Sicht, in DEP 1999 p. 539 ss, p. 550). En référence à sa jurisprudence relative aux taxes d'élimination des déchets, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que même s'ils augmentent les exigences en matière de protection de l'environnement, les art. 3a et 60a LEaux n'imposent pas que les coûts soient répartis exclusivement en proportion des quantités d'eaux usées produites. Cette solution permet aux cantons d'éviter des coûts administratifs démesurés découlant de l'évaluation du type et de la quantité d'eaux usées (FF 1996 IV 1213 p. 1220). Dans le même sens, le Tribunal fédéral a récemment confirmé qu'une taxe périodique composée d'une taxe de base et d'une taxe liée au volume d'eau qui se situeraient dans le même ordre de grandeur serait conforme au principe de causalité (ATF du 5 mars 2004 dans la cause 2P.266/2003 - commune de St. Moritz, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>, consid. 3.4; voir également P. KARLEN, p. 560).

S'agissant plus précisément des terrains non raccordés mais raccordables, le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion d'affirmer que, du moment où la taxe périodique de base est affectée au renouvellement d'équipements dont l'importance et la quantité doivent être déterminés en fonction des potentialités d'utilisation de la zone à bâtir, il est conforme au principe de causalité que les propriétaires de terrains non encore construits situés en zone à bâtir participent de la même manière que les autres à la couverture de ces frais. Le calibrage de l'équipement imposant la prise en compte de

l'éventualité de la construction de tous les terrains situés en zone à bâtir et l'engagement des frais correspondants, l'existence de terrains non encore raccordés mais raccordables a en effet une influence directe sur le montant des frais qu'une commune doit engager pour le renouvellement de ses équipements (voir ATA du 18 février 2003 dans les causes 1A 02 61 et 62, RFJ 2002 p. 325 ss, consid. 5b ; ATA du 2 juillet 2004 dans la cause 4F 03 2, RFJ 2004 p. 294 ss, consid. 4a).

- b) En prévoyant que la taxe périodique couvre « les dépenses d'exploitation et les charges financières pour autant qu'elles ne soient pas couvertes par la taxe d'utilisation ou la taxe spéciale », l'art. 43 al. 1 du règlement communal de la Commune de Z. s'écarte de la solution retenue par les règlements communaux concernés dans les causes 1A 02 61 et 62 et 4F 03 2 précitées et par le règlement-type joint aux recommandations sur le financement des installations d'évacuation et d'épuration des eaux éditées en juillet 2002 par la Direction, le Service de l'environnement et le Service des communes (voir http://www.fr.ch/sen/pdf/pdf_epuration_fr/Recommandation_juillet02complet.pdf). A teneur de ces textes, la taxe périodique de base a en effet uniquement pour but le maintien de la valeur des installations, en couvrant les frais fixes, respectivement toutes les charges qui y sont liées (voir not. art. 33 al. 1 du règlement-type). Cela ne suffit toutefois pas pour conclure que la solution de la Commune de Z. n'est pas conforme au principe de causalité. Pour déterminer si tel est le cas, il y a lieu de définir ce que recouvrent les notions de dépenses d'exploitation et de charges financières au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal avant d'examiner si les frais concernés peuvent également être mis à la charge des propriétaires de terrains non raccordés, mais raccordables.
- c) La notion de charges financières est très proche du concept de frais financiers. Si l'on se réfère au lexique du financement de la protection des eaux annexé aux recommandations précitées, qui opère parmi les frais de fonctionnement une distinction binaire entre les frais d'exploitation qui comprennent également les dépenses liées à la révision et l'entretien courants des machines et installations (frais variables – voir sur ce point le texte plus précis de la version allemande des recommandations) et les frais financiers qui regroupent l'amortissement et les intérêts des emprunts (frais fixes), une interprétation littérale conduit ainsi plutôt à retenir que les charges financières au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal visent tant l'amortissement que les intérêts liés à l'investissement.

Abordée sous l'angle systématique, cette interprétation est toutefois sérieusement remise en cause par la formulation de l'art. 29 al. 1 du règlement communal qui tend plutôt à limiter la portée de la notion de

charges financières aux seuls intérêts. En prévoyant l'affectation exclusive des revenus provenant de l'ensemble des taxes « aux frais de construction, d'entretien et d'exploitation des ouvrages, ainsi qu'à l'amortissement des investissements et à la couverture des frais financiers », cette disposition conserve en effet dans sa version modifiée la notion spécifique d'amortissement en plus de l'ajout concernant les frais financiers.

Pour déterminer la conformité au principe de causalité de l'art. 43 al. 1 du règlement communal en tant qu'il a pour effet de faire supporter une partie des charges financières au sens de cette disposition par les propriétaires de terrains raccordables, mais non encore raccordés, il n'est toutefois pas nécessaire de trancher définitivement entre les deux interprétations qui précèdent. En effet, il résulte de la jurisprudence reproduite ci-dessus que le prélèvement de la taxe périodique de base auprès de ces propriétaires reste conforme au principe de causalité à tout le moins lorsque celle-ci vise la couverture des frais liés au renouvellement des installations, à savoir l'ensemble des frais fixes. Or, ces derniers comprennent tant les amortissements que les intérêts sur l'investissement (sur la notion de frais fixes, voir l'annexe 2 des recommandations précitées).

- d) Il a déjà été vu ci-dessus (consid. 3c) que selon le lexique du financement de la protection des eaux, les frais d'exploitation comprennent également les dépenses liées à la révision et l'entretien courants des machines et installations. Dans une interprétation littérale, le même contenu doit être attribué à la notion de dépenses d'exploitation au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal. Contrairement au raisonnement opéré ci-dessus s'agissant des charges financières, il paraît difficile de remettre en cause cette interprétation du seul fait que la formulation de l'art. 29 al. 1 du même règlement énonce séparément les frais d'entretien et les frais d'exploitation. Une telle interprétation systématique reviendrait en effet à réduire les dépenses d'exploitation au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal aux seuls frais de révision courants et frais de personnel nécessaires au fonctionnement courant des installations d'épuration. Or, dans la mesure où les frais de révision des machines et installations y sont intimement liés, il paraît improbable que le législateur communal ait souhaité que seules ces charges puissent être en partie couvertes par la taxe périodique de base.

Que la notion de dépenses d'exploitation au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal recouvre l'ensemble des frais d'exploitation au sens le plus large du terme ou seulement les frais de révision courants ainsi que les frais de personnel nécessaires au fonctionnement courant des installations, il convient de toute façon d'examiner à la lumière de la jurisprudence qui précède la conformité au principe de causalité du prélèvement d'une taxe

périodique de base couvrant une partie de ces dépenses auprès des propriétaires de terrains non raccordés, mais raccordables.

Par opposition aux frais fixes, les frais d'exploitation peuvent être qualifiés de frais variables, dans le sens qu'ils augmentent en fonction de la quantité d'eaux déversée dans le réseau d'évacuation et d'épuration. Il n'en demeure pas moins que les équipements doivent dans tous les cas être entretenus et révisés périodiquement, qu'ils soient peu ou beaucoup sollicités. De même, le seul fonctionnement des installations implique des coûts de main d'œuvre qui ne sont pas proportionnels au volume d'eau traité. La variabilité des frais d'exploitation ne porte ainsi que sur une petite partie des dépenses engagées (voir notamment A. MÜLLER, Finanzierung der kommunalen Abwasserentsorgung aus ökonomischer Sicht, in DEP 1999 p. 509, 511 et 525, cité in ATF 128 I 46 consid. 4b). Dans la même logique, pour la part non variable au sens de ce qui précède, les frais d'exploitation sont directement liés à l'ampleur des installations concernées qui, elle-même, ne dépend pas des seuls terrains bâtis, mais au contraire de la construction potentielle de tous les terrains situés en zone à bâtir (voir ci-dessus consid. 3a). Il en résulte qu'en sus de l'influence directe qu'ils ont sur le montant des frais qu'une commune doit engager pour le renouvellement de ses équipements d'évacuation et d'épuration des eaux, les terrains non raccordés, mais raccordables, ont également un effet sur les frais liés à l'exploitation des installations en cause ou plus précisément sur la part non variable de ceux-ci.

En l'espèce, il ressort du compte de fonctionnement de l'épuration des eaux pour 2002 que les dépenses pour l'entretien des canalisations se sont élevées à 233'347 francs et que les autres frais d'exploitation des installations ont atteint 973'224 francs, soit un total de 1'206'571 francs. Quant au produit de la taxe périodique de base au sens de l'art. 42 du règlement communal, il s'est limité à 351'467 francs, soit un montant très légèrement inférieur aux intérêts sur investissement (355'445 francs) à la couverture desquels la taxe périodique de base doit également servir (voir consid. 3c ci-dessus). Dans ces circonstances, même en retenant par hypothèse que les dépenses d'exploitation au sens de l'art. 43 al. 1 du règlement communal ne visent que les frais de révision courants ainsi que les frais de personnel nécessaires au fonctionnement courant des installations, il ne saurait raisonnablement être maintenu que la taxe périodique de base telle qu'elle a été calculée pour 2002 a servi à couvrir des frais d'exploitation au-delà de la part non variable qui peut également être imputée au sens de ce qui précède aux terrains non raccordés, mais raccordables. L'art. 43 al. 2 du règlement communal qui prévoit que la taxe périodique de base au sens de l'alinéa 1 de cette disposition est également prélevée auprès des propriétaires de tels terrains ne viole ainsi pas le principe de causalité. Si cette constatation est valable pour la taxe périodique

de base telle qu'elle a été calculée pour 2002, elle n'enlève rien au caractère insatisfaisant de la formulation de l'art. 43 al. 1 du règlement communal qui, en lieu et place de critères de calculs autonomes, fait dépendre le montant de cette taxe de l'ampleur des revenus de la taxe périodique d'utilisation et de la taxe périodique spéciale. Dans l'hypothèse d'une baisse de ces derniers, ce système de vases communicants pourrait en effet imposer une hausse de la taxe périodique de base dont le produit serait alors susceptible de couvrir également des frais d'exploitation au-delà de la part non variable qui seule est également imputable aux terrains non raccordés, mais raccordables.

- e) Il reste encore à vérifier si le système prévu par les art. 42ss du règlement communal respecte l'objectif écologique contenu dans le principe de causalité, qui exige de toute taxe périodique qu'elle tienne suffisamment compte de paramètres ayant un rapport avec l'utilisation effective de l'installation en question (voir ci-dessus consid. 3a). Il a été vu ci-dessus que pour l'année 2002, le produit de la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 du règlement communal, fondée sur la surface brute utilisable ou sur la surface totale s'agissant des fonds pour lesquels le coefficient de masse est appliqué, s'est élevé à 351'467 francs. Quant au produit de la taxe périodique d'utilisation au sens de l'art. 44 du règlement communal, fondée uniquement sur le nombre de mètres cubes d'eau consommée, il a atteint 1'170'805 francs. Dans la mesure où ce montant correspond à 77% de la totalité de la taxe périodique (1'170'805 francs / 1'522'272 francs), il y a lieu de constater que la taxe périodique au sens des art. 42ss du règlement communal se base de façon largement prépondérante sur un paramètre directement lié à l'utilisation des installations d'évacuation et d'épuration des eaux. Cette taxe s'avère dès lors également conforme au principe de la causalité envisagé dans son objectif écologique.
4. a) Les recourants soutiennent ensuite qu'en visant également les propriétaires de fonds non raccordés, l'art. 43 du règlement viole le principe d'équivalence. Selon ce principe, qui concrétise ceux de proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire (art. 4 aCst. et art. 5 al. 2, 8 et 9 Cst.), le montant de chaque redevance doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester dans des limites raisonnables. La valeur de la prestation se mesure soit à son utilité pour le contribuable, soit à son coût par rapport à l'ensemble des dépenses administratives en cause, ce qui n'exclut pas un certain schématisme ni l'usage de moyennes d'expérience. Les contributions doivent toutefois être établies selon des critères objectifs et s'abstenir de créer des différences qui ne se justifieraient pas par des motifs pertinents (ATF 128 I 146 consid. 4a et les arrêts cités).

L'avantage économique retiré par chaque bénéficiaire d'un service public est souvent difficile, voire impossible à déterminer en pratique. Il en va par exemple ainsi en matière de ramassage et d'élimination des ordures, où cet avantage dépend de nombreux éléments, tels que la quantité de déchets produite, la variation des frais de ramassage en fonction de l'éloignement et de la période de l'année. Pour cette raison, la jurisprudence admet que les taxes d'utilisation soient aménagées de manière schématique et tiennent compte de normes fondées sur des situations moyennes (ATF 128 I 146 consid. 4a et les arrêts cités).

- b) En l'espèce, il a été vu ci-dessus que les intérêts relatifs aux investissements consentis par la Commune en matière d'évacuation et épuration des eaux ainsi que la part non variable des dépenses d'exploitation des installations, en partie couverts par la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 al. 1, constituent des frais à l'origine desquels se trouvent tant les immeubles déjà construits que ceux susceptibles de l'être (consid. 3). Il faut ajouter à cette relation de causalité que dans la mesure où il donne aux propriétaires des terrains non encore construits la possibilité de se raccorder sans délai au réseau d'égouts, l'investissement réalisé et la charge d'intérêt qui en découle leur profitent directement en leur conférant un avantage économique évident. Il en va de même des frais d'entretien et des autres frais d'exploitation qui sont liés à l'ampleur des installations et qui ne dépendent pas du volume d'eau à traiter. Enfin, les conduites communales sont également susceptibles de favoriser l'évacuation des eaux pluviales qui ne seraient pas absorbées par le sol. En affirmant sur ce point que le propriétaire d'un fonds non raccordé n'occasionne aucun frais à la collectivité publique et ne retire aucun avantage qui justifierait sa participation au financement des intérêts de la dette relative à l'infrastructure, les recourants tombent ainsi à faux.
- c) S'agissant du montant de la taxe périodique de base, l'art. 3 du Tarif annexé au règlement prévoit qu'il est de 0.15 franc par mètre carré de surface brute utilisable (SBU) ou de 0.06 franc par mètre carré pour les fonds où un coefficient de masse est appliqué. Le choix du critère de la surface brute utilisable, dont l'objectivité n'est pas remise en cause, s'explique du fait que la Commune doit planifier l'importance de l'équipement en se fondant sur le potentiel de construction de chaque terrain en fonction de la zone où il se situe (voir ATA du 18 février 2003 précité dans les causes 1A 02 61 et 62, RFJ 2002 p. 325 ss, consid. 4b). Quant au tarif inférieur calculé sur la surface totale pour les fonds qui bénéficient d'un coefficient de masse, il est fondé sur une distinction objective qui justifie la différence de traitement.

Il reste à déterminer si les montants effectivement facturés sont en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et restent dans des limites

raisonnables. A titre d'exemples visés par la présente procédure, la taxe périodique de base s'élève, en tenant compte de la taxe sur la valeur ajoutée, à 275.35 francs pour un terrain non construit de 1'706 m² situé en zone résidentielle à haute densité (facture 304503/98539) et à 1'465.20 francs pour un terrain non construit de 22'695 m² situé en zone d'activité 1 (facture 304506/98539). Dans une approche schématique admissible au sens de ce qui précède, la Cour fiscale est d'avis que ces montants ne sont pas excessifs, en particulier au regard de l'avantage économique important qu'un raccordement possible confère à des terrains non bâtis. Cette appréciation est en outre confirmée par le fait que, pour l'année concernée par la présente cause, la part de la taxe de base également facturée aux propriétaires de terrains non construits représente moins d'un quart de l'ensemble du produit de la taxe périodique (voir consid. 3e ci-dessus).

5. a) Invoquant les principes de causalité et d'égalité, les recourants s'élèvent également contre l'art. 30 du règlement communal qui prévoit que le domaine public, à l'exception des bâtiments administratifs, n'est pas soumis aux émoluments et taxes prévus par ce règlement.

Dans la mesure où l'exemption prévue par l'art. 30 du règlement communal ne vise pas les bâtiments administratifs, elle se limite aux voies et places publiques. De par leur nature, celles-ci ne sont concernées que par l'évacuation des eaux pluviales.

L'évacuation des eaux pluviales ou météoriques (voir art. 11 de l'Ordonnance sur la protection des eaux; OEaux; RS 814.201) en sus des autres eaux usées a des conséquences évidentes sur le dimensionnement des conduites et des autres équipements, avec pour corollaire une augmentation des coûts de construction et de renouvellement. Il en résulte que pour être conforme au principe de causalité concrétisé à l'art. 60a LEaux, le calcul d'une taxe périodique de base destinée comme en l'espèce à couvrir notamment des frais liés au renouvellement d'installations d'évacuation et d'épuration des eaux doit tenir également compte des eaux pluviales qui sont évacuées par ce biais (P. KARLEN, p. 564; A. MÜLLER, p. 535; voir également ATF du 23 mars 2004 dans la cause 2P.209/2003 – canton de Bâle, consid. 3.3.2, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>).

Les eaux pluviales qui proviennent des routes, des chemins et des places faisant partie du domaine public sont à l'origine de frais liés au renouvellement des installations dans la même mesure que les eaux du même type qui ruissellent de terrains privés (dans ce sens, A. MÜLLER, p. 535). Au vu de ce qui précède, ainsi que le soutiennent les recourants, l'exemption de toute taxe prévue par l'art. 30 du règlement communal ne se

justifie dès lors pas au regard du principe de causalité et s'avère contraire au droit fédéral.

Pour le reste, l'argumentation de l'autorité intimée selon laquelle la Commune ne peut pas être débitrice de ses propres prestations ne convainc pas. De la même façon que la Commune prélève une taxe périodique de base auprès des différents propriétaires privés concernés pour couvrir les frais spécifiques qu'elle engage elle-même pour l'évacuation et l'épuration des eaux, rien ne l'empêche en effet de mettre également à la charge de son compte de fonctionnement une taxe pour les immeubles dont elle est propriétaire et pour le domaine public communal, y compris les voies et places publiques. Quant à la confusion au sens de l'art. 118 CO, qui vise les cas où les qualités de créancier et de débiteur d'une même obligation se trouvent réunies dans la même personne, elle a certes pour effet l'extinction de cette obligation, mais elle ne saurait s'opposer à sa naissance. Enfin, l'exemption prévue par l'art. 30 du règlement communal n'étant en tout état de cause pas conforme au principe de causalité ancré à l'art. 60a LEaux, il n'y a pas lieu d'examiner le bien-fondé de l'affirmation de l'autorité intimée selon laquelle la différence de traitement entre les voies publiques et les autres terrains serait justifiée par le fait que celles-là ne profitent pas à un propriétaire en particulier, mais à l'ensemble des administrés.

- b) Les considérations qui précèdent ne doivent pas faire oublier que les eaux météoriques qui proviennent de surfaces bâties ou imperméabilisées telles que des routes, des chemins ou des places se distinguent des autres eaux usées au sens de l'art. 60a LEaux par le fait qu'elles sont en règle générale considérées comme des eaux non polluées (voir art. 3 al. 3 OEaux; P. Karlen, p. 563 s.). Cette particularité a notamment pour effet que ces eaux, même lorsqu'elles sont évacuées par les conduites ordinaires et non par infiltration (voir art. 7 LEaux), ne causent pratiquement pas de frais liés à l'exploitation des installations, mais permettent au contraire de réduire ces frais en nettoyant les canalisations et en libérant celles-ci des dépôts laissés par les autres eaux polluées (voir ATF précité du 23 mars 2004 dans la cause 2P.209/2003, consid. 3.3.2). Mise en relation avec la règle d'affectation spécifique selon laquelle la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 du règlement communal est destinée à couvrir non seulement une partie des charges financières, mais également une partie des dépenses d'exploitation, cette constatation justifie que cette taxe soit calculée pour les voies et places publiques à un tarif inférieur. L'absence de tarif différencié reviendrait en effet à mettre à la charge de cette partie du domaine public des frais à l'origine desquels elle ne se trouve pas.

- c) Il résulte de ce qui précède qu'en ce qui concerne les voies et places publiques, une solution conforme au principe de causalité consiste à prélever une taxe périodique permettant de couvrir le surcoût que représente l'évacuation des eaux pluviales s'agissant des frais de renouvellement des installations, à l'exclusion des charges liées à l'exploitation de celles-ci. Le tarif annexé au règlement communal ne contient à l'évidence aucune règle qui permettrait de calculer le montant d'une telle taxe à percevoir pour la surface des voies et places publiques. Il n'appartient néanmoins pas à la Cour fiscale de se substituer au législateur communal sur ce point. Tout au plus peut-on relever que les coûts à prendre en compte ne sont pas liés à la quantité d'eau pluviale traitée par année, mais plutôt à la quantité maximale d'eau qui doit pouvoir être évacuée par le système lors de brefs pics de charges liés à de fortes précipitations (voir ATF précité du 23 mars 2004 dans la cause 2P.209/2003, consid. 3.3.2).

Selon le compte de fonctionnement de l'épuration des eaux pour 2002, l'ensemble des charges liées à l'évacuation et à l'épuration des eaux s'élèvent à 2'736'339 francs, qui concernent des frais liés à la construction et au renouvellement des installations à concurrence de 1'521'671 francs et des frais d'exploitation au sens large pour le solde de 1'206'571 francs. Quant aux revenus issus des taxes, ils atteignent un montant global de 2'312'161 francs, d'où un découvert de 424'178 francs qui a été reporté sur le compte de fonctionnement de la Commune. L'absence de règles précises prévues par le règlement communal quant à l'affectation du produit des différentes taxes, à l'exception de la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 qui ne concerne toutefois qu'un montant limité de 351'467 francs, ne permet pas de définir si le découvert de 424'178 francs concerne des charges liées au renouvellement des installations ou à l'exploitation de celles-ci. En conséquence, tant que le produit de la taxe périodique à percevoir pour les voies et places publiques n'excède pas ce montant, rien se s'oppose à ce qu'il soit retenu que cette taxe ne sert pas à couvrir des dépenses déjà couvertes par d'autres taxes, mais au contraire le solde des frais liés au renouvellement des installations non couvert par ces taxes.

Selon le plan transmis à l'autorité intimée par la Commune le 11 février 2004, les routes, les chemins et les places faisant partie du domaine public représentent une surface totale de 483'419 m² pour la Commune et de 86'692 m² pour le canton de Fribourg, soit 570'111 m². Quant aux terrains situés en zone constructible, ils concernent 4'300'000 m² (voir courrier du 27 novembre 2003 adressé au Préfet par la Commune), soit une surface 7 à 8 fois supérieure à celle des voies et places publiques. Sans présumer du tarif à fixer au sens de ce qui précède en vue du calcul de la taxe périodique de base due pour ces dernières et sans entrer dans les détails des dispositifs prévus par la Commune pour l'évacuation des eaux pluviales ruisselant des voies et places publiques, ce rapport suffit à conclure que la part des frais

liés au renouvellement des installations effectivement dus au surdimensionnement de celles-ci destiné à permettre l'évacuation des eaux météoriques n'excède en tout cas pas le montant susmentionné. Celui-ci représente en effet plus du quart de l'ensemble des frais liés à la construction et au renouvellement des installations prévues pour l'évacuation et l'épuration des eaux usées pour tout le territoire communal (424'178 / 1'521'671 francs = 27,9 %).

Même si le grief de violation du principe de causalité soulevé par les recourants à l'encontre de l'exemption prévue par l'art. 30 du règlement communal est en soi fondé, celle-ci ne remet ainsi pas en cause la conformité à ce principe des taxes périodiques de base qui font l'objet de la décision attaquée. Il en irait évidemment différemment si, à concurrence du montant correspondant au produit de la taxe qui aurait dû être perçue pour les voies et places publiques, le découvert résultant de revenus inférieurs aux charges à couvrir n'était pas définitivement pris en charge par le compte de fonctionnement de la Commune et devait se reporter ultérieurement de quelque manière que ce soit dans la comptabilité spécifique à l'évacuation et à l'épuration des eaux. Une telle solution reviendrait en effet à mettre à la charge des seuls propriétaires de terrains des frais liés à l'évacuation des eaux de ruissellement des voies publiques.

- d) Il reste à examiner si les recourants peuvent se prévaloir du principe d'égalité pour bénéficier eux aussi de l'exemption de toute taxe périodique.

Le principe d'égalité, inscrit à l'art. 8 Cst., est violé si ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique ou si ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (voir ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 et les arrêts cités). Par ailleurs, le principe de la légalité (voir art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité; en conséquence, le justiciable ne peut généralement pas prétendre à l'égalité dans l'illégalité, à moins qu'il y ait lieu de prévoir que l'administration persévèrera, à l'avenir, dans l'inobservation de la loi (voir ATF 126 V 390 consid. 6a p. 392; 125 II 152 consid. 5 p. 166; 122 II 446 consid. 4a et les références citées).

En l'espèce, s'agissant des voies et des routes publiques communales, il a été vu ci-dessus que pour 2002, les dépenses qu'elles ont générées ont été indirectement supportées par la Commune qui a pris à sa charge au niveau de son compte de fonctionnement le découvert résultant de revenus provenant des taxes inférieures aux frais à couvrir. Dans ces conditions, les recourants ne sauraient se plaindre d'avoir été traités de façon moins favorable en leur qualité de propriétaires privés que la Commune pour son domaine public.

La situation est différente pour les voies et routes cantonales. Il n'en demeure pas moins que l'exemption dont semble vouloir bénéficier les recourants est contraire au principe de causalité et plus particulièrement à l'art. 60 LEaux. Pour qu'un tel avantage leur soit reconnu, il faudrait dès lors à tout le moins qu'il y ait lieu de prévoir que l'exemption de toute taxe périodique au bénéfice des voies publiques cantonales soit maintenue. Or, aucun élément ne permet de penser que la Commune, qui est tenue de se conformer au droit fédéral, persiste dans ce sens. La décision attaquée sera dès lors également confirmée au regard des principes conjugués de l'égalité et de la légalité.

6. a) Les recourants reprochent encore aux factures confirmées par la décision attaquée d'être contraires au principe de non-rétroactivité des règlements dans la mesure où elles concernent l'ensemble de l'année alors que les dispositions réglementaires sur lesquelles est fondée la taxe périodique de base ne sont entrées en vigueur que le 26 août 2002, après leur approbation par la Direction.

Selon l'art. 118 CPJA, le recours auprès d'une autorité supérieure n'est recevable qu'après épuisement des voies de droit préalables de réclamation ou de recours. Cette règle a notamment pour conséquence que les conclusions qui dépassent les limites du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure, soit les conclusions dites nouvelles, sont irrecevables, ce qui ressort de l'art. 81 al. 3 CPJA. A cet égard, il importe peu que l'autorité de recours ait la compétence de modifier d'office la décision attaquée à l'avantage ou au détriment du contribuable (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 914). La situation est différente en matière de contributions publiques du fait que le recours a un effet dévolutif total qui permet au Tribunal administratif d'aller au-delà des conclusions des parties (art. 95 al. 1 CPJA; W. RYSER / B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 472). Il s'agit là d'un pouvoir et non d'un devoir et, dans la règle, l'art. 95 al. 1 CPJA ne doit amener la Cour fiscale du Tribunal administratif à procéder d'office à la rectification que si la décision se révèle manifestement erronée et la correction d'importance. De plus, la rectification ne doit pas s'étendre aux questions où l'appréciation joue un rôle mais être limitée aux erreurs manifestes de droit ou de fait (voir notamment ACCR 1987 III.F n° 1 consid. 1 et les références citées; ATA non publié du 26 septembre 2003 dans la cause B. S., consid. 1a).

Dans le cadre de l'objet du recours défini au sens de ce qui précède, les art. 10 al. 1 et 95 al. 3 CPJA affirment le principe selon lequel l'autorité de recours applique le droit d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués par les parties. Elle peut ainsi fonder sa décision sur d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, de même qu'elle peut librement revoir la

motivation de la décision attaquée. Dans le même ordre d'idées, rien ne s'oppose à ce qu'elle examine les arguments juridiques nouveaux que les parties n'ont pas fait valoir dans une procédure antérieure de réclamation ou de recours (voir B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 428).

En l'espèce, en procédure de réclamation devant le Préfet, les recourants ont conclu à l'annulation des factures concernant la perception de la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 du règlement communal en invoquant plusieurs griefs. Suite au rejet de leurs réclamations, ils ont pris la même conclusion en procédure de recours devant le Préfet. En concluant dans la présente procédure de recours à l'annulation de la décision préfectorale confirmant la décision sur réclamation, ils ne s'écartent ainsi pas de leurs conclusions initiales. Dans cette mesure, le grief de violation du principe de non rétroactivité des règlements qui n'avait pas été formulé lors des procédures antérieures ne conduit pas à une extension de l'objet du litige et peut être examiné sans réserve par la Cour fiscale dans le cadre du devoir qui lui incombe d'appliquer le droit d'office.

- b) Le fait que la taxe périodique de base introduite par le nouvel art. 43 du règlement communal soit - à l'image de la taxe périodique d'utilisation - une taxe annuelle (voir art. 28 al. 1 let. c) signifie pour l'essentiel qu'elle est prélevée une fois par année. En l'absence de précision cette qualification ne permet en particulier pas de conclure que cette taxe serait due en totalité du seul fait que les conditions de sa perception seraient remplies à un moment déterminé de cette année, ce d'autant moins qu'on cherche en vain une telle date dans le règlement communal. Au contraire, le caractère périodique de cette taxe a pour conséquence qu'elle est due uniquement pour la période durant laquelle les conditions de sa perception sont remplies. A titre d'exemple, même si le règlement ne le prévoit pas explicitement, seule la moitié de cette taxe pourrait être prélevée auprès d'un nouveau propriétaire inscrit au registre foncier le 1^{er} juillet de l'année concernée. C'est sur cette base que le grief de violation du principe de non-rétroactivité doit être examiné.

- c) Une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur. Le principe de non-rétroactivité concrétise cette règle en faisant obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. S'agissant des lois fiscales, une disposition a un effet rétroactif lorsqu'elle fait dépendre l'obligation fiscale d'une situation de fait née et achevée antérieurement à sa promulgation (rétroactivité proprement dite). L'assujettissement à une obligation fiscale nouvelle n'est donc pas possible si les faits qui motivent cette imposition sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Il n'y a par contre pas de rétroactivité proprement dite

lorsque la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps. Le Tribunal fédéral admet alors l'application du nouveau droit à des états de fait qui ont débuté sous l'empire de l'ancien ou qui se renouvellent (rétroactivité improprement dite). Ainsi, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite de la loi fiscale du seul fait que la base d'imposition qui sert à définir la quotité de l'impôt existait antérieurement à la promulgation de la loi (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 80 s.; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, ZURICH 2002, p. 162 et les références citées).

Le principe de non-rétroactivité est également valable pour les contributions causales, notamment pour les taxes périodiques, la perception de celles-ci ne pouvant s'effectuer que sur la base du droit en vigueur au moment où elles sont dues (ATF du 10 octobre 2001 dans la cause 2P.148/2001, consid. 2a cc, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>). Toutefois, dans la mesure où le montant de ce type de taxe dépend de manière générale directement de l'ampleur des prestations qu'elles sont destinées à couvrir, il ne se justifie pas de prévoir une période de calcul distincte de la période pour laquelle la taxe est due (voir ATF du 29 août 2003 dans la cause 2P.117/2003, consid. 4.3.2, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>). Il en résulte qu'une nouvelle taxe périodique a un effet rétroactif proprement dit non seulement si elle est due pour une période antérieure à l'entrée en vigueur des dispositions qui la prévoient, mais également, à la différence des impôts directs, si sa base de calcul se réfère à un état de chose préalable à l'entrée en vigueur, même si les faits en cause sont durables et ne sont pas entièrement révolus à ce moment.

- d) En l'espèce, le Conseil général de la Commune de Z. a modifié le Règlement communal et son annexe successivement le 1^{er} octobre 2001 et le 29 avril 2002, introduisant notamment la perception d'une taxe périodique de base. S'agissant de la date d'entrée en vigueur de ces modifications, force est de constater que les textes soumis au vote du Conseil général ne contiennent aucune disposition particulière sur ce point, de telle sorte qu'il y a lieu de se référer à l'art. 52 du Règlement communal qui fixe l'entrée en vigueur de celui-ci au jour de son approbation par la Direction (voir également ci-dessus consid. 2b). Les modifications apportées le 1^{er} octobre 2001 et le 29 avril 2002 au Règlement communal et à son annexe sont dès lors entrées en vigueur à la date de leur approbation par la Direction, soit le 26 août 2002. A cet égard, dans la mesure où rien n'indique qu'elles soient l'expression de la volonté du législateur, les mentions "Tarif dès 2002" et "cette modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2002" figurant dans la version actuelle de la seule annexe au règlement communal ne remettent pas en cause cette conclusion.

Une fois établi que le nouvel art. 43 du règlement communal introduisant une taxe périodique de base est entré en vigueur le 26 août 2002, les considérations qui précèdent impliquent que, pour être conforme au principe de non-rétroactivité, cette taxe ne pouvait pas être perçue pour la période précédant cette date et ne pouvait pas non plus être calculée en tenant compte du fait que les circonstances justifiant la perception de cette taxe existaient déjà auparavant. En facturant aux recourants pour l'année 2002 l'intégralité de la taxe périodique de base concernant les immeubles dont ils sont propriétaires, sans opérer la réduction proportionnelle qui aurait seule permis de ne prendre en considération que la période du 26 août 2002 au 31 décembre 2002, la Commune n'a dès lors pas respecté le principe de non-rétroactivité.

- e) Selon la jurisprudence, il n'est possible de déroger au principe de non-rétroactivité qu'aux conditions cumulatives suivantes: la rétroactivité doit être expressément prévue par la loi ou ressortir clairement de son esprit, être raisonnablement limitée dans le temps, ne pas conduire à des inégalités choquantes, se justifier par des motifs pertinents, soit répondre à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu, et, enfin, respecter les droits acquis (voir ATF 125 I 182 consid. 2b/cc et les arrêts cités).

En l'espèce, l'effet rétroactif inhérent à la facturation de l'intégralité de la taxe périodique de base pour l'année 2002 n'est pas prévu par le règlement communal, que ce soit explicitement ou implicitement. Cette constatation suffit à exclure que les conditions cumulatives d'une dérogation au principe de non-rétroactivité soient remplies en l'espèce (pour un cas de rétroactivité admissible, voir ATF du 12 mars 2001 dans la cause 2P.215/2000 consid. 6c, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>).

- f) Le recours sera dès lors admis sur ce point, la décision attaquée devant être annulée et le dossier renvoyé à la Commune afin qu'elle procède à un nouveau calcul des taxes périodiques de base contestées dans le sens des considérants qui précèdent.
7. a) Enfin, les recourants soutiennent que les modifications réglementaires introduisant notamment la perception d'une taxe périodique de base n'ont pas été mises à l'enquête publique, en violation de l'art. 103 al. 1 LATeC.

L'objet de la présente procédure est une décision préfectorale confirmant sur recours plusieurs décisions de perception de la taxe périodique de base au sens de l'art. 43 du règlement communal. Saisie d'un recours contre une telle décision, la Cour fiscale contrôle, d'office ou sur requête, la validité des

dispositions sur lesquelles elle se fonde (art. 10 al. 2 CPJA) et s'en écarte si elles sont contraires au droit fédéral, à la Constitution cantonale ou à un acte législatif cantonal de rang supérieur (art. 10 al. 3 CPJA). Un tel contrôle concret des normes permet d'éviter qu'une disposition légale ou réglementaire cantonale - ou même communale comme en l'espèce - qui ne serait pas conforme à une norme de rang supérieur fasse obstacle à l'application effective de celle-ci. L'acte visé n'est alors pas directement la disposition légale ou réglementaire non-conforme, qui ne peut pas être annulée, mais la décision d'application, en tant qu'elle reproduit le vice de non-conformité ou, en d'autres mots, en tant qu'elle contient une atteinte dérivée qui ne lui est pas propre, mais qui découle de l'irrégularité du contenu de la norme sur laquelle elle est fondée (voir B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 195; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1994, vol. 1, p. 97 ss). Il en résulte qu'à l'occasion d'une décision d'application telle que celles qui font l'objet de la présente procédure, un contrôle concret des normes qu'elle applique ne peut viser que la conformité matérielle de celles-ci avec les dispositions légales ou constitutionnelles de rang supérieur. Dans la mesure où il porte sur les seules modalités formelles de l'adoption de l'art. 43 du règlement communal, le grief de violation de l'art. 103 al. 1 LATeC est dès lors irrecevable dans le cadre de la présente procédure de recours contre la décision préfectorale du 15 juin 2004.

- b) Au même titre que le règlement communal lui-même, les modifications adoptées par le Conseil général successivement le 1^{er} octobre 2001 et le 29 avril 2002, introduisant notamment un nouvel art. 43 prévoyant la perception d'une taxe périodique de base, constituent des décisions au sens de l'art. 154 al. 1 LCo susceptibles de faire l'objet d'un recours au préfet dans les trente jours dès la fin du délai de rédaction du procès-verbal. Par cette voie de droit, le recourant peut contester devant le Préfet, puis devant le Tribunal administratif, tant la manière dont la procédure s'est déroulée que le contenu matériel du règlement (voir ATA du 18 février 2003 dans les causes 1A 02 61 et 62, RFJ 2002 p. 325 ss, consid. 2a; ATA du 7 avril 1993, RFJ 1993 p. 329 ss, consid. 3a). Le nouvel art. 43 du règlement communal n'ayant pas fait l'objet d'un tel recours déposé en temps utile, le grief formulé par les recourants devrait également être déclaré irrecevable s'il devait s'avérer qu'il visait directement cette disposition.