POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN
ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2014 4

Arrêt du 21 septembre 2015

Cour fiscale

Composition	Président:	Marc Sugnaux
	Juges:	Anne-Sophie Peyraud, Christian Pfammatter
	Greffière-rapporteure:	Elisabeth Rime Rappo

Parties

A._____, **recourante,** représentée par Me Olivier Carrel, avocat

contre

COMMUNE DE B._____, **intimée,** représentée par Me Jean-Jacques Collaud, avocat

PRÉFECTURE C._____, **autorité intimée**

Objet

Contributions publiques communales; débiteur de la taxe de base pour la gestion des déchets; appartements pour étudiants; notion de ménage collectif; lacune de la loi

Recours du 15 janvier 2014 contre la décision sur recours prononcée le 28 novembre 2013 par le Préfet C._____, relative à la décision sur réclamation rendue par la Commune de B._____ en date du 18 juin 2012 pour la taxe de l'année 2011

considérant en fait

A. A._____, a pour but, selon le registre du commerce disponible sur Internet, de "*mettre à disposition et administrer des logements pour les étudiants, notamment les étudiants universitaires. Elle s'efforce de mettre à disposition des logements à prix modérés et entretient un fonds de solidarité en faveur des étudiants locataires dont les moyens financiers sont limités. Ces logements ne peuvent être mis qu'à disposition de personnes étudiant dans un lieu de formation public ou de familles dont un des parents étudie dans un tel lieu de formation*". Elle est propriétaire des immeubles situés aux numéros D._____ à E._____ de la route F._____ à B._____.

Dans un courriel du 16 décembre 2010 en vue de la perception de la taxe sur l'élimination des déchets, le directeur de A._____ s'est adressé au vice-syndic de la Commune de B._____ en indiquant qu'il communiquerait à la Commune les données des locataires des immeubles précités et qu'il avait besoin à cet effet de diverses informations pour la transmission de ces données.

Le 27 septembre 2011, la Commune a notifié à A._____ une facture de CHF 10'000.-- au titre de "*Taxe déchets 2011 (ménagers/encombrants)*".

B. Le 30 septembre 2011, A._____ a retourné dite facture à la Commune en indiquant ce qui suit : "*nous vous rappelons qu'il avait été décidé que la Commune de B._____ percevrait directement auprès de nos locataires la taxe "déchets", voir copie du courriel du 16 décembre 2010*".

Par décision du 18 juin 2012, la Commune a astreint A._____ au paiement de la taxe d'élimination des déchets 2011, laquelle aurait dû s'élever à CHF 13'000.-- mais qui a été fixée à CHF 10'000.-- selon la pratique découlant de l'accord du 14 juillet 2008 prévalant avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation. Elle a retenu en substance que les immeubles de A._____ situés aux numéros D._____ à E._____ de la route F._____ constituaient des ménages collectifs, que celle-ci s'était toujours directement acquittée elle-même de la taxe depuis plus de dix ans, et qu'il était plus aisé pour elle de procéder à cette facturation directe plutôt que de percevoir la taxe auprès des étudiants.

Par décision séparée du même jour, la Commune a également astreint A._____ au paiement de CHF 13'000.-- au titre de la taxe d'élimination des déchets pour 2012.

Lors d'un entretien qui s'est déroulé le 19 janvier 2012 entre le syndic alors en charge de l'administration communale et les représentants de A._____, ces derniers ont proposé de communiquer toutes les données nécessaires pour que les taxes d'élimination des déchets soient facturées directement aux locataires. Cette proposition a été refusée par le syndic qui a également indiqué vouloir "*en référer au Conseil communal*" (voir annexe n° 13 du recours).

C. Le 12 juillet 2012, A._____ a interjeté recours auprès du Préfet C._____ par l'intermédiaire de son mandataire à l'encontre de cette décision. Après avoir notamment exposé les raisons pour lesquelles elle considérait que ses immeubles de B._____ constituaient non pas un ménage collectif mais des immeubles locatifs ordinaires, elle a conclu à ce que la taxe d'élimination des déchets soit prélevée directement auprès des locataires.

Dans les observations déposées le 24 août 2012 par son mandataire, la Commune a maintenu que A._____ louait des chambres avec accès aux pièces communes situées dans l'appartement comme cela ressortait de l'exemplaire de bail à loyer produit à l'appui du recours. Elle a relevé que les immeubles en cause avaient été intégrés dans la liste des ménages collectifs selon un courriel du service cantonal de la statistique à diverses communes en date du 23 octobre 2009, que A._____ s'était accommodée de la qualification de ménage collectif pour être exonérée de la contribution immobilière par jugement du 15 octobre 2004 (ATA non publié 4F 2004 7), qu'il y avait abus de droit de sa part à revenir sur une pratique de facturation établie depuis de nombreuses années. Elle a ajouté que celle-ci faisait preuve de mauvaise foi en prétendant pouvoir difficilement reporter cette taxe sur les loyers des étudiants alors que les contrats de bail stipulaient désormais que la taxe sur les déchets était due en plus. La Commune a expliqué que la taxation directe auprès des locataires était trop compliquée (compte tenu du fait que la facturation était annuelle alors que plusieurs changements de locataires intervenaient dans l'année, que ceux-ci ne s'annonçaient pas nécessairement, et qu'il s'agissait de facturer CHF 3.95 par locataire pour 211 lits), de sorte que le principe de proportionnalité exigeait que A._____ s'acquitte directement de la taxe litigieuse.

Le 17 septembre 2012, A._____ a fait part de ses contre-observations en relevant pour l'essentiel qu'elle n'avait jamais reçu le courriel du 23 octobre 2009 ni n'avait été consultée sur le statut de ménage collectif de ses immeubles, que l'exonération de la contribution immobilière dont elle bénéficiait ne résultait pas de ce statut, que le paiement de la taxe depuis des années l'avait été sans obligation légale et donc à bien plaire jusqu'à l'introduction d'une taxe au sac le 1er janvier 2011 comme le démontrait l'accord le 12 mai 2005. Elle a également indiqué que la répercussion de la taxe sur les loyers exigeait une procédure formelle de droit privé disproportionnée, que les contrats de bail ne mentionnaient pas dite taxe et que ses locataires, dont la moyenne de rotation était de 33 mois, n'effectuaient pas de courts séjours. Selon elle, la Commune qui devait procéder au contrôle des habitants et disposait de davantage de moyens, pouvait procéder plus facilement à la perception de la taxe auprès des locataires d'autant plus qu'elle avait souverainement renoncé à en exonérer les étudiants (au contraire de la Commune de G._____ par exemple). A titre subsidiaire, A._____ a relevé que l'art. 23 al. 3 du règlement communal de gestion des déchets prévoit la fixation conventionnelle de la taxe de base pour les ménages collectifs, convention qui faisait défaut en l'espèce pour 2011. Partant, celle-ci était dénuée de base légale si les immeubles devaient être considérés comme des ménages collectifs, et dans le cas où la Commune soutenait que l'art. 23 al. 3 précité n'avait pas une telle portée, celle-ci devait supporter les conséquences de cette inexactitude.

Le 21 janvier 2013, la Commune a avisé le Préfet que A._____ venait de requérir l'envoi d'une dizaine de vignettes pour l'accès de ses locataires à la déchetterie, ce qui signifiait, selon elle, qu'elle reconnaissait implicitement être débitrice de la taxe litigieuse.

En réponse à ce courrier, A._____ a fait valoir, le 23 janvier 2013, qu'elle avait adressé une demande groupée de vignettes pour ses locataires et non pas pour elle-même. Elle s'est étonnée que la Commune veuille percevoir auprès d'elle une taxe globale pour les déchets, tout en facturant parallèlement une taxe individuelle aux locataires. Elle a produit une facture du 12 décembre 2012 adressée à un couple de locataires pour l'année 2012.

Le 25 janvier 2013, la Commune a expliqué que ces locataires étaient les concierges de l'immeuble et non pas des étudiants, raison pour laquelle elle leur avait directement adressé une facture individuelle comme par le passé.

Dans un ultime courrier adressé au Préfet le 1er février 2013, A._____ a relevé en substance que l'explication de la Commune n'y changeait rien, que l'appartement occupé par les concierges était identique aux autres, ce qui démontrait l'absence de ménage collectif, et qu'il ne ressortait pas de la décision communale pour l'année 2012 que la taxe facturée aux concierges avait été déduite de la taxe qui lui avait été facturée à elle pour la même année.

Par décision du 28 novembre 2013, le Préfet a rejeté le recours formé par A._____. Il a retenu que les immeubles en cause devaient être qualifiés de ménage collectif, la Commune étant liée par divers textes : l'art. 2 let. abis de l'ordonnance fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes et les recommandations aux cantons et aux communes concernant la délimitation entre ménages collectifs et ménages privés de l'Office fédéral de la statistique, ainsi que les Instructions aux préposés au contrôle des habitants des communes du canton établies par la Direction de la sécurité et de la justice et le Guide à l'intention des communes fribourgeoises du Préposé au contrôle des habitants du canton. Il a considéré que A._____, étant à l'origine des déchets, devait s'acquitter de la taxe litigieuse en application du principe du pollueur-payeur. Après avoir constaté que l'ordonnance d'exécution de la réglementation communale sur la gestion des déchets contient une lacune quant à la manière de fixer la taxe de base pour un ménage collectif en l'absence de convention, il a décidé de maintenir à CHF 10'000.--, selon le droit coutumier, le montant de la taxe pour 2011. Le Préfet a encore jugé que le prélèvement de dite taxe ne violait ni le principe d'équivalence ni le principe d'égalité.

D. Par acte du 15 janvier 2014, A._____, toujours représentée par son mandataire, a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Elle conclut à l'annulation de la décision préfectorale et à l'octroi d'une indemnité de partie de CHF 4'000.--. Selon elle, les immeubles litigieux ne répondent à aucun des critères permettant de les considérer comme un ménage collectif, et dans la mesure où le règlement communal sur la gestion des déchets se réfère expressément à l'art. 2 de l'ordonnance fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes, le Préfet devait examiner si lesdits immeubles répondaient aux cinq critères fédéraux en vertu du principe de la force dérogatoire du droit fédéral de l'art. 49 de la Constitution fédérale. Dans un deuxième grief, elle reproche au Préfet d'avoir violé le principe de la légalité en ayant considéré que la réglementation communale était affectée d'une lacune à combler dès lors que le système de taxation - fixé conventionnellement pour les ménages collectifs - est voulu par la Commune.

L'avance de frais, fixée à CHF 500.-- par ordonnance du 21 janvier 2014, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 11 février 2014, le Préfet conclut au rejet du recours. Il rappelle que les recommandations aux cantons et aux communes concernant la délimitation entre ménages collectifs et ménages privés de l'Office fédéral de la statistique, de même que les Instructions aux préposés au contrôle des habitants des communes du canton établies par la Direction de la sécurité et de la justice et le Guide à l'intention des communes fribourgeoises du Préposé au contrôle des habitants du canton constituent des ordonnances interprétatives n'ayant pas force de loi. C'est pourquoi A._____ ne peut pas se prévaloir du principe de la force dérogatoire du droit fédéral dans le but de les hiérarchiser en retenant uniquement les recommandations de l'Office fédéral de la statistique. Et d'ajouter que selon ces dernières recommandations, il appartient aux cantons de définir si un ménage est collectif. Le Préfet expose divers éléments démontrant que A._____ ne serait pas un propriétaire immobilier ordinaire et qu'elle doit être considérée comme un ménage collectif. Quant au grief de violation du principe de la légalité, il observe que la

Commune a corrigé sa réglementation en prévoyant d'introduire un nouvel alinéa dans son ordonnance d'application dès 2012, ce qui démontrerait qu'il s'agissait d'un oubli de sa part, soit d'une lacune occulte qu'il devait combler.

Le 18 février 2014, A._____ s'est déterminée sur les éléments invoqués par le Préfet en faveur de l'existence d'un ménage collectif, en maintenant ses conclusions.

En date du 24 février 2014, la Commune a fait part de ses observations sur le recours, lesquelles ont donné lieu à une détermination de A._____ le 28 février 2014.

Il sera fait état des arguments détaillés des parties dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit

1. a) Conformément à l'art. 114 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), le Tribunal cantonal connaît en dernière instance cantonale des recours contre les décisions prononcées par les préfets. Le recours du 15 janvier 2014 contre la décision préfectorale du 28 novembre 2013 a été interjeté en temps utile et dans les formes légales prescrites. Partant, il est recevable.

b) La recourante requiert une inspection des lieux aux fins de démontrer qu'elle loue des appartements ordinaires ainsi que des locaux commerciaux, comme un propriétaire immobilier ordinaire. Cette offre de preuve apparaît toutefois superflue dès lors que la Cour fiscale se fonde sur les allégations de la recourante et sur les pages figurant sur son site Internet. De plus, les informations quant à l'existence de raisons individuelles louant des locaux, notamment aux n^{os} H._____ et E._____ de la route F._____, également disponibles sur Internet à la date du jugement, s'avèrent suffisantes. L'on ne voit pas en quoi l'inspection requise mettrait en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige. C'est pourquoi la Cour décide de ne pas donner suite à cette offre de preuve (art. 59 al. 2 CPJA).

2. a) La taxe d'élimination des déchets est une taxe d'utilisation, à savoir la contrepartie du droit accordé à chaque ménage d'utiliser les installations publiques d'évacuation et de traitement des déchets qu'il génère. A ce titre, elle doit respecter les principes de l'équivalence et de la couverture des frais. De même, la répartition, entre les usagers, des coûts engendrés par le service public en question doit tenir compte du principe de causalité énoncé à l'art. 2 LPE. Elle doit, enfin, rester dans les limites définies par le droit cantonal et respecter les principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire (voir RDAF 2000 I 280 ss, consid. 4).

b) Sous le titre marginal "principe de causalité", l'art. 2 de la loi fédérale du 7 octobre 1983 sur la protection de l'environnement (loi sur la protection de l'environnement, LPE; RS 814.01 exige que celui qui est à l'origine d'une mesure prescrite par la loi en supporte les frais. En principe, sous réserve de dispositions particulières édictées par le Conseil fédéral, *le détenteur des déchets* assume le coût de leur élimination (art. 30 LPE). D'après l'art. 32a LPE qui concrétise le principe de l'art. 2 LPE, les cantons veillent à ce que les coûts de l'élimination des déchets urbains, pour autant que celle-ci leur soit confiée, soient mis, par l'intermédiaire d'émoluments ou d'autres taxes, à la charge de ceux qui sont à l'origine de ces déchets. Le montant des taxes est fixé en

particulier en fonction a) du type et de la quantité de déchets remis, b) des coûts de construction, d'exploitation et d'entretien des installations d'élimination des déchets, c) des amortissements nécessaires pour maintenir la valeur du capital de ces installations, d) des intérêts, e) des investissements prévus 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 (al. 1). En outre, les détenteurs d'installations d'élimination des déchets constituent les provisions nécessaires (al. 3).

c) Selon l'art. 13 al. 1 de la loi cantonale du 13 novembre 1996 sur la gestion des déchets (LGD; RSF 810.2), les communes sont tenues d'éliminer les déchets urbains, les déchets de la voirie communale et les déchets des stations publiques d'épuration des eaux. La notion de déchet et ses différentes catégories sont définies par le droit fédéral (art. 2 LGD). Afin d'accomplir les tâches qui leur incombent en vertu de la présente loi, les communes établissent un règlement relatif à la gestion des déchets (art. 10 al. 1 LGD).

Sous la note marginale "Principe de causalité", l'art. 22 LGD dispose que le coût de l'élimination des déchets incombe à leur détenteur, sous réserve des dispositions prévues par le droit fédéral. L'art. 23 prévoit quant à lui que la commune prélève une taxe couvrant au moins 70 % des frais d'élimination des déchets urbains; la moitié de cette taxe au moins doit être proportionnelle à la quantité de déchets, calculée selon leur volume ou leur poids.

d) Le 11 octobre 2010, la Commune a adopté un règlement relatif à la gestion des déchets (ci-après: le RGD). Ce règlement approuvé par la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions, est entré en vigueur le 1er janvier 2011. Il prévoit que la Commune a pour tâche d'éliminer les déchets urbains, les déchets de la voirie communale, les déchets des stations publiques d'épuration des eaux et ceux dont le détenteur est inconnu ou insolvable (art. 2 al. 1 RGD). Selon son art. 6 al. 1, on entend par déchets urbains, les déchets produits par les ménages, ainsi que les autres déchets de composition analogue.

Pour financer le service public d'élimination des déchets dont l'élimination lui incombe, la Commune dispose des ressources suivantes : les taxes d'élimination (taxes de base et taxes proportionnelles); les recettes de la vente des matières valorisables récupérées ; les recettes fiscales et les émoluments (art. 14 al. 1 RGD). Dans les limites fixées par l'Assemblée communale, le Conseil communal arrête dans l'ordonnance d'exécution, en principe au moment de l'élaboration du budget communal : les taxes d'élimination; les taxes pour l'élimination des déchets particuliers; les émoluments dus pour les prestations spéciales (art. 17 RGD). Selon l'art. 22 RGD, la taxe d'élimination des déchets se compose d'une taxe de base et d'une taxe proportionnelle (taxe au sac ou au poids ou plomb).

L'art. 18 RGD prévoit que la taxe de base est perçue annuellement auprès du détenteur de déchets (al. 1) et que sont considérés comme détenteurs :
- les ménages privés au sens de l'art. 2 OHR [ordonnance du 21 novembre 2007 sur l'harmonisation de registres, OHR; RS 431.021];
- les ménages collectifs au sens de l'art. 2 OHR;
- les sociétés en raisons individuelles;
- les personnes morales (al. 2).

La taxe de base couvre les frais de collecte et de transport, ainsi que ceux afférents aux collectes sélectives (mise en place des infrastructures, exploitation, renouvellement des installations, etc.), pour autant qu'ils ne soient pas couverts par la taxe au sac ou un plomb (art. 23 al. 1 RGD). La

taxe de base annuelle est fixée au maximum : à 200 francs par ménage privé d'une seule personne; à 400 francs par ménage privé de deux personnes et plus; à 300 francs par personne morale inscrite au registre du commerce (art. 23 al. 2 RGD). Pour un ménage collectif, la taxe de base annuelle est fixée conventionnellement mais au maximum à cent fois la taxe de base d'un ménage de deux personnes et plus (art. 23 al. 3 RGD). Pour les personnes morales non inscrites au registre du commerce ou qui ne sont pas considérées comme telles au sens de l'art. 18 al. 3, la taxe de base annuelle est fixée conventionnellement, mais au maximum cent fois la taxe de base d'une personne morale inscrite au registre du commerce (art. 23 al. 4 RGD).

L'ordonnance d'application du 18 octobre 2010 prévoit que la taxe de base applicable dès le 1er janvier 2011 est de : 65 francs pour un ménage de 1 personne, 130 francs pour un ménage de 2 personnes et plus et 100 francs pour une personne morale (art. 4 al. 3).

e) S'agissant du terme "détenteur", le Tribunal fédéral a confirmé que le fait de mettre la taxe de base à la charge des propriétaires des immeubles n'était pas contraire au principe de causalité inscrit à l'art. 2 et concrétisé en particulier aux art. 32 et 32a LPE, les propriétaires pouvant répercuter les taxes d'enlèvement des ordures ménagères sur les locataires en vertu des art. 257a et 257b CO. Il a relevé que le terme "détenteur" figure seulement à l'art. 32 LPE, tandis que l'art. 32a LPE, qui est en l'occurrence la disposition topique régissant la taxe de ramassage des déchets, met cette dernière à la charge de "ceux qui sont à l'origine des déchets". Or, selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les cantons - de même que les communes, lorsque la compétence en matière d'élimination des déchets leur a été déléguée - disposent d'une grande liberté dans la mise en œuvre des principes posés par l'art. 32a LPE. S'agissant des contributions périodiques de ramassage des déchets, il est admis et largement répandu de percevoir, à côté des taxes qui dépendent de la quantité de déchets (par ex. taxes au sac), une taxe de base indépendante de ce facteur. Cette taxe de base (dite taxe de mise à disposition, Bereitstellungsgebühr) représente la contrepartie de la mise à disposition de l'infrastructure pour l'élimination des déchets, que la collectivité doit entretenir indépendamment de son utilisation effective par chaque immeuble. Or, on ne saurait exclure que, pour des motifs pratiques, cette taxe de base soit mise à la charge du propriétaire de l'immeuble aussi lorsque celui-ci est loué, le propriétaire pouvant le cas échéant la répercuter sur le locataire. Même s'il n'en est pas le détenteur ou celui qui est directement à l'origine des déchets à éliminer, le propriétaire d'un immeuble loué peut être amené à supporter la taxe de base en raison des coûts d'infrastructure occasionnés par son bâtiment. Une telle réglementation n'est pas contraire au principe de causalité (TF, arrêt 2P.187/2006 du 26 mars 2007, consid. 2.4. et références citées).

3. a) Dans un premier grief, la recourante, soumise à la taxe litigieuse dans la mesure où elle est considérée comme faisant partie des détenteurs de déchets en tant que ménage collectif, s'y oppose au motif qu'elle ne remplit pas les cinq conditions permettant de la qualifier comme tel. Elle estime que la Commune doit percevoir dite taxe directement auprès des étudiants. L'art. 18 RGD prévoit en effet que sont visés comme détenteurs de déchets soumis à la taxe de base aussi bien les ménages privés que les ménages collectifs de l'art. 2 OHR.

b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, il s'agit

d'adopter une position pragmatique en suivant une pluralité de méthodes, sans soumettre les différents éléments d'interprétation à un ordre de priorités. Une telle démarche revient à rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer. S'agissant en particulier des travaux préparatoires et du message accompagnant la loi, ils sont d'autant plus utiles pour déterminer le sens d'une norme que celle-ci est récente (voir notamment ATF 131 III 314 consid. 2; 131 II 697 consid. 4.1 et les références citées).

c) L'art. 18 RGD renvoie à l'art. 2 OHR. Selon la let. a^{bis} de cette disposition, on entend par ménages collectifs :

1. les homes pour personnes âgées et les établissements médico-sociaux,
2. les foyers et les maisons d'éducation pour enfants et adolescents,
3. les internats et les foyers d'étudiants,
4. les établissements pour handicapés,
5. les hôpitaux, les établissements de soins et autres institutions dans le domaine de la santé,
6. les établissements d'exécution des peines et mesures,
7. les centres d'hébergement de requérants d'asile,
8. les monastères et les établissements d'hébergement de congrégations et autres associations religieuses.

d) Il appartient aux cantons de définir si un ménage est privé ou collectif au sens de l'art. 2 OHR. A cet effet, pour le canton de Fribourg, la Direction de la sécurité et de la justice a édicté des Instructions à l'attention des préposés au contrôle des habitants des communes du canton de Fribourg en date du 3 septembre 2010[1] concernant notamment le traitement des ménages collectifs par le contrôle des habitants. Il est précisé en page 11 que, dans le contrôle des habitants de la commune où est situé le foyer pour étudiants, la personne est inscrite en catégorie ménage collectif. Les Instructions contiennent, aux pages 19 ss, une liste des ménages collectifs, parmi lesquels figurent les internats et foyers d'étudiants du canton, liste qui est également contenue dans le Guide du préposé au contrôle des habitants. Les immeubles de la recourante, à B._____, figurent sur cette liste. Dans cette mesure, ils constituent des ménages collectifs au sens de l'art. 2 OHR et, par voie de conséquence, au sens de l'art. 18 RGD. Il n'appartient pas aux autorités fiscales, tant communales que de recours, de déterminer si c'est à juste titre que les immeubles en cause sont qualifiés de ménage collectif selon le droit respectivement, de l'harmonisation des registres et du contrôle de l'habitant.

e) La constatation qui précède est confirmée lorsqu'il s'agit d'envisager l'art. 18 RGD sous l'angle du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt qu'il protège. En effet, il tombe sous le sens que, dans les cas où un immeuble d'habitation comprend un grand nombre de chambres louées séparément, à des locataires qui changent régulièrement et qui, pour certains, effectuent des séjours limités à un ou deux semestres, il est plus efficace et pratique de prévoir qu'il appartient à la structure gérant l'immeuble de s'acquitter de la taxe de base d'élimination des déchets. Une telle approche permet de concrétiser le principe de causalité et, en tout cas lorsque la structure gérant l'immeuble est propriétaire de celui-ci, elle est conforme à l'art. 30 LPE à teneur duquel le détenteur des déchets assume le coût de leur élimination (voir ci-dessus consid. 2e).

f) Enfin, même en l'absence de documentation relative aux travaux préparatoires concernant l'art. 18 RGD, il est très vraisemblable que lorsque la Commune a adopté cette disposition réglementaire, elle n'entendait pas modifier la pratique qui prévalait jusqu'alors, selon

[1] Voir http://www.fr.ch/spomi/files/pdf65/traitement_menages_collectifs1.pdf

laquelle la recourante s'acquittait elle-même de la taxe de base. L'interprétation qui précède n'est dès lors pas remise en cause sous l'angle historique.

g) Cela étant, l'on notera accessoirement que la volonté de la Commune d'assujettir à la taxe sur les déchets la structure gérant l'immeuble et non pas les étudiants qui y logent, serait ressortie plus clairement si le RGD ne renvoyait pas à l'OHR, soit à un autre domaine du droit. En intégrant dans sa réglementation relative à la taxe sur les déchets une référence au droit de l'harmonisation des registres, la Commune a choisi de se baser sur une notion qu'elle ne définit pas elle-même et qui échappe à son contrôle. Elle doit être consciente toutefois que cette notion évolue et que la liste des ménages collectifs est susceptible d'être modifiée.

Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, il est dès lors confirmé que la recourante doit être qualifiée de ménage collectif. Le recours sera dès lors rejeté sur ce point.

4. a) Dans un deuxième grief, la recourante se plaint d'une violation du principe de la légalité en indiquant que l'art. 23 al. 3 RGD - qui ne prévoit le prélèvement d'une taxe de base que sur la base d'une convention, laquelle fait défaut en l'occurrence - ne contient pas une lacune à combler.

b) Le principe de la légalité régit l'ensemble de l'activité de l'Etat (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 Cst. féd.; voir aussi art. 164 Cst. féd). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi.

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte. Tel est le cas lorsque le législateur a omis d'adjoindre, à une règle conçue de façon générale, la restriction ou la précision que le sens et le but de la règle considérée ou d'une autre règle légale imposent dans certains cas. En d'autres termes, il y a lacune occulte lorsque le silence de la loi est contraire à son économie. En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence précitée, seule l'existence d'une lacune proprement dite (apparente ou occulte) appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution. La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit pouvant notamment prendre la forme de l'évasion fiscale (voir notamment arrêt TF 2C_818/2009 du 9 juillet 2010 consid. 4.2 et références citées).

c) En l'occurrence, la recourante fait valoir que le législateur communal se serait délibérément abstenu de prévoir une base légale pour percevoir la taxe de base lorsqu'aucune convention n'a été conclue avec les détenteurs de déchets concernés. Elle en conclut que le Préfet a violé le principe de la légalité en considérant qu'il devait combler une lacune.

L'on ne saurait suivre ce point de vue. La Commune à qui incombe l'élimination des déchets a la responsabilité d'assurer le financement de ce service public. L'on voit mal comment elle aurait délibérément renoncé à régler la perception de la taxe de base en cas d'absence de convention avec les détenteurs de déchets concernés. Si la situation des personnes morales n'est pas réglée, du moins la Commune a-t-elle complété son ordonnance d'application dès 2012 pour les ménages collectifs. Renoncer à combler la lacune constatée en prévoyant la possibilité d'un prélèvement de la taxe de base uniquement en cas de convention pourrait même inciter les débiteurs de dite taxe à freiner la conclusion d'une telle convention. Il s'agit à l'évidence d'une situation qui ne peut pas être celle voulue par le législateur communal. C'est donc à juste titre que le Préfet a comblé la lacune constatée. Quant au montant de la taxe, il correspond aux CHF 10'000.-- fixés dans la convention du 14 juillet 2008 passée avec la Commune et qui a été payé chaque année par le recourante de 2008 à 2010. Au vu du nouveau tarif qui prévoit désormais une taxe de base annuelle maximale de CHF 13'000.-- pour les ménages collectifs, ce montant de CHF 10'000.-- apparaît raisonnable pour une structure de l'importance de celle de la recourante et peut être confirmé.

5. a) Il suit de ce qui précède que le recours est rejeté.

b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.-- et CHF 50'000.-- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, compte tenu de l'issue de la procédure, il se justifie de fixer un émolument de CHF 500.-- à titre de frais de justice.

c) En vertu de l'art. 139 CPJA, aucune indemnité de partie n'est allouée aux collectivités publiques sauf dans les cas où leurs intérêts patrimoniaux sont en cause ou que des circonstances particulières ont rendu nécessaire l'appel à des mandataires extérieurs. La notion d'intérêts patrimoniaux vise les biens du patrimoine financier de la collectivité publique, et non pas ceux appartenant à son patrimoine administratif au nombre desquels figurent les contributions publiques. Dans les contestations portant sur des contributions publiques, la collectivité publique qui obtient gain de cause n'a, en général, pas droit à une indemnité de partie. Tel n'est pas le cas lorsque, comme le prévoit l'art. 139 CPJA in fine, des circonstances particulières ont rendu nécessaire l'appel à des mandataires extérieurs. Cette limitation au droit des collectivités publiques à obtenir une indemnité de partie repose sur l'argument selon lequel les collectivités publiques disposent de suffisamment de personnel ce qui les dispensent de faire appel à un mandataire extérieur (voir arrêts TC FR du 10 avril 1992 *in* RFJ 1992 p. 206 ss ainsi que 4F 01 139 non publié du 5 juillet 2002 en la cause E. F. c. Commune de M.).

La Cour considère qu'en l'espèce, une indemnité de partie peut être accordée à la Commune dans la mesure où la complexité du litige l'a amenée à faire appel à un mandataire extérieur, la recourante étant elle-même représentée par un avocat. Le mandataire de l'intimée a produit une liste de frais totalisant CHF 1'979.50 (dont 8% de TVA par CHF 146.85) basée sur un tarif horaire de CHF 230.-- et CHF 49.90 de débours. Vu l'issue du litige, il paraît équitable de lui allouer l'indemnité requise (TTC). Celle-ci est mise à la charge de la recourante.

la Cour arrête:

I. Le recours est rejeté.

II. Un émolument de CHF 500.-- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

III. Une indemnité de partie de CHF 1'979.50 (dont 8% de TVA par CHF 146.85) est allouée à l'autorité intimée en mains de son mandataire à charge de la recourante.

IV. Communication.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure et de l'indemnité de partie peuvent, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 21 septembre 2015/eri

Président | Greffière-rapporteure