Messaoud SAOUDI
Maître de conférences HDR en droit public
Université Jean Moulin Lyon 3 (CERFF EA 666)

La taxe de séjour, un modèle de taxe locale à l'ère numérique ?

Mots-clés : finances locales - taxe de séjour

La taxe de séjour illustre les caractéristiques d'une imposition locale à l'ère de l'économie numérique : simple faculté de l'instituer, choix quant au régime d'imposition et de recouvrement. Ce régime juridique et fiscal souple permet une réactivité qu'exige le commerce en ligne de réservation/annulation d'un hébergement chez un professionnel ou un non professionnel. Elle rappelle aussi le difficile équilibre entre nécessité de l'impôt et nécessaire développement de ces plateformes électroniques.

L'intérêt porté à la taxe de séjour est, comme le relève un rapport parlementaire, que cette taxe « est confrontée depuis plusieurs années à l'essor significatif de nouvelles formes d'offres d'hébergements touristiques, avec le développement de plateformes électroniques assurant un service de mise en relation et de réservation en vue de la location d'un meublé. L'essor de ce nouveau modèle économique crée de nombreuses distorsions de concurrence par rapport

au secteur professionnel, notamment en matière fiscale »¹. C'est pourquoi il a été procédé à un aménagement de ses tarifs et/ou à une modification de son cadre juridique par la loi de finances initiale (LFI) pour 2015 (art. 67), qui a autorisé les plateformes numériques à collecter la taxe de séjour et par la seconde loi de finances rectificative (LFR) pour 2017 (art. 44 & 45)² qui a renforcé le rôle et la responsabilité de ces plateformes dans cette collecte. Ces législations ne seront totale-

¹ Rapport d'information n° 1172 déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur l'application des mesures fiscales et présenté par M. J. Giraud, rapporteur général, député et Mme C. Motin, députée, Assemblée nationale, 18 juillet 2018, p. 131.

² Respectivement loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 et loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

ment applicables qu'à partir du premier janvier 2019, le temps de développer et de tester l'application informatique dédiée à la mise en œuvre de ces nouvelles mesures. Un temps d'adaptation a été aussi nécessaire pour les principales plateformes numériques de location meublée³ dont le développement est lié à la généralisation de l'économie collaborative.

L'économie collaborative au sens d'une économie numérique de l'échange et du partage, souvent entre particuliers, semble constituer une pratique communautaire sous différentes formes (échange et partage de biens, de services, de temps et de connaissances) et dans divers domaines (éducation, santé, transport, hôtellerie, tourisme, financement...). Ses plateformes électroniques de mise en relation sont souvent des entreprises à grande valeur financière cotée ou non à la bourse (*Airbnb*, *Uber*, *Blablacar*, *Spotify*...), leur activité numérique est suscitée par le développement prodigieux des technologies de l'information et de la communication. Ces pratiques communautaires sont sources de revenu dont le droit fiscal ne peut se désintéresser. Le droit fiscal français a une conception très large de la notion de revenu qui dépasse celle adoptée par le droit civil, le droit commercial ou encore le droit pénal. Le revenu au sens du droit fiscal est tout enrichissement net d'une personne physique ou morale durant une période donnée, souvent l'année civile comme l'exige le principe d'annualité de l'impôt. Ces pratiques communautaires que permettent les plateformes collaboratives sont saisies par le droit fiscal comme de potentiels faits générateurs c'est-à-dire des actes ou faits juridiques donnant naissance à la créance fiscale. A cet effet, sont appelées à être édictées

des normes juridiques nationales mais aussi internationales notamment européennes du fait de l'activité transnationale des plateformes collaboratives⁴. La doctrine fiscale au sens de pratiques de l'administration fiscale formalisées par les instructions, notes de service et autres mesures d'ordre intérieur, est aussi une source importante du droit fiscal appliqué à cette économie collaborative⁵. Les plateformes électroniques, de par leur contribution à la croissance économique⁶, sont ainsi soumises à un cadre fiscal adapté⁷. On se limitera à la fiscalité indirecte facultative locale qu'est la taxe de séjour qui a le mérite d'exiger pour son recouvrement et versement un tiers collecteur représenté ici par ces plateformes numériques.

Il va sans dire que cette fiscalité portant sur les flux (droit d'usage de la propriété immobilière) doit se concilier avec la fiscalité classique des stocks (droit de propriété immobilière). Les collectivités territoriales sont contraintes de maîtriser la location de meublé en ligne au risque de désorganiser la politique locale de l'habitat et de l'aménagement dans l'espace urbain (« phénomène dit de barcelonisation » marqué par l'irruption du touriste urbain temporaire se substituant au résident urbain permanent). Des tensions sont à craindre face à un tel phénomène qui serait non maîtrisé. Une fiscalité adaptée à ces enjeux peut contribuer à la maîtrise d'une telle évolution suscitée par l'économie collaborative. Ainsi un décret du 30 octobre 2019 est venu préciser les modalités de déclaration et de recouvrement de cette taxe afin de renforcer le contrôle et l'encadrement de la location meublée entre particuliers⁸. Sont notamment visées les plateformes collaboratives d'hébergement de type *AirBnB*, *HomeAway*, voire même *Leboncoin* qui s'est à son tour lancé dans ce marché lucratif de la location meublée en ligne.

Quelques chiffres tout d'abord pour montrer l'enjeu économique de la taxe de séjour qui est lié à l'activité touristique qui elle-même nourrit la location meublée en ligne : le paradoxe est le faible rendement de cette taxe malgré le fort potentiel touristique de la France comme le relevait déjà en 2001 un rapport parlementaire⁹. « La taxe de séjour constitue une ressource, certes insuffisante, mais néanmoins nécessaire » pour la plupart des communes touristiques qui trouvent là une ressource non négligeable pour équilibrer leur budget¹⁰. Cette nécessité demeure à l'ère des plateformes numériques de réservation en ligne de location meublée. La France est le second pays après les États-Unis où la société commerciale en ligne *AirBnB* réalise son meilleur

³ Ainsi *AirBnB* a débuté en 2015 une expérimentation de la collecte de la taxe de séjour à Paris et à Annecy avant d'annoncer sa généralisation à partir de 2018 à près de 23 000 communes ayant opté pour le régime réel de cette taxe. La plateforme s'est engagée par ailleurs à bloquer toute annonce qui aurait atteint le plafond légal de 120 jours de location durant l'année pour une résidence principale, Rapport d'information n° 1172 précité, p. 151.

⁴ En ce sens, avis du Comité économique et social européen adopté le 19 octobre 2017 sur « La fiscalité de l'économie collaborative. Analyse des différentes politiques fiscales envisageables dans le contexte du développement de l'économie collaborative », JOUE C 81/65, 2 mars 2018, p. 65 qui souligne qu'« étant donné la fluidité et la vitesse d'évolution particulières de ce secteur, il est primordial que les dispositifs réglementaires et régimes fiscaux soient adaptés avec intelligence et flexibilité au nouveau contexte de l'économie collaborative et, plus généralement, de l'économie numérique ».

⁵ En ce sens l'instruction fiscale du 30 août 2016 qui précise qu'« en application de l'article 12 du code général des impôts, les revenus réalisés par les particuliers dans le cadre de leurs activités de toute nature sont en principe imposables, y compris les revenus de services rendus à d'autres particuliers avec lesquels ils ont été mis en relation par l'intermédiaire notamment de plates-formes collaboratives ».

⁶ P. Collin, N. Collin, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, IGF, Paris, janvier 2013, 198 p.

⁷ Rapport d'information n° 481 fait au nom de la commission des finances relatif à L'adaptation de la fiscalité à l'économie collaborative, par MM. E. Bocquet, M. Bouvard et alii, sénateurs, Sénat, 29 mars 2017, 212 p.

⁸ Décret n° 2019-1104 du 30 octobre 2019 pris en application des articles L. 324-1-1 et L. 324-2-1 du code du tourisme et relatif aux demandes d'information pouvant être adressées par les communes aux intermédiaires de location de meublés de tourisme, JORF n° 0254 du 31 octobre 2019.

⁹ Rapport d'information n° 3226 sur la taxe de séjour, présenté par le député M. Bouvard, Assemblée nationale, 11 juillet 2001, 62 p.

¹⁰ Ibid., p. 7.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

leur chiffre d'affaires avec environ 10 M€ annuel mais avec seulement 150 000€ d'impôts sur les sociétés (IS) à payer du fait de la baisse du taux d'imposition de l'IS initiée par la loi de finances pour 2017 qui prévoit l'application du taux de 28 % jusqu'à 500 000€ de bénéfice et du taux normal de 33 % au delà de ce montant. Pour rendre le territoire français attractif pour les entreprises notamment celles qualifiées « d'entreprises numériques », il est prévu de fixer le taux normal de l'IS à 25 % d'ici 2022.

Cette faible imposition s'explique aussi voire surtout par le statut fiscal de l'entreprise américaine *AirBnb* : elle déclare en effet son principal bénéfice lié à son activité de location meublée en Irlande où le taux de l'IS s'élève on le sait à seulement 12,5 %. La France n'est que le siège d'activités secondaires de la dite société (marketing et promotion) et de charges déductibles du bénéfice imposable (coûts immobiliers et rémunération d'une trentaine de salariés) alors que notre pays totalise en 2019 plus de 600 000 logements dont Paris avec plus de 65 000 logements qui devance ainsi les capitales européennes que sont Londres, Rome et Barcelone. On comprend la pression politique exercée par les villes françaises, notamment la ville de Paris, pour encadrer sans toutefois entraver cette économie collaborative, source potentielle de richesse fiscale locale dans un contexte contraint de redressement des finances publiques en général et des finances locales en particulier, avec récemment la loi de programmation des finances publiques pour la période 2018-2020. La question de l'harmonisation européenne de la fiscalité frappant les « entreprises du numérique » doit aussi être posée au regard de la concurrence déloyale dommageable entre États membres de l'Union et donc entre collectivités infra-étatiques (communes, EPCI, départements) qui demeurent le cadre de vie quotidien des citoyens. La taxe de séjour, comme ressource importante des collectivités touristiques, participe à la vivacité de la démocratie locale : cette source de financement peut en effet contribuer aux besoins des administrés en améliorant leurs conditions et cadre de vie (dans les domaines du logement, de l'emploi, des infrastructures de transport, de la gestion de l'espace et de l'environnement...), amélioration suscitée par l'activité touristique et son financement par cette taxe affectée.

On relève qu'« au premier janvier 2019, près de 2 200 délibérations relatives à la taxe de séjour ont été recensées par les services de la direction générale des finances publiques (DGFIP) : 47,8 % concernent des communes et 52,2 %

concernent des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) ayant compétence en matière de tourisme. La taxe de séjour est perçue sur le territoire de 73 % des communes. En 2018, le produit total de la taxe de séjour s'est élevé à 451,5 M€, réparti entre les communes (228 M€), les EPCI (198 M€) et les départements (25,5 M€) »¹¹. Si le produit fiscal de la taxe de séjour paraît faible, il est toutefois en progression constante avec la dynamique de la mobilité des personnes et des capitaux : les propriétaires-bailleurs ont vite compris qu'une location de leur bien meublé d'une semaine via une plate-forme numérique comme *AirBnb* rapportait au quadruple voire davantage qu'un loyer perçu mensuellement. Les risques d'une telle situation portent non seulement sur le statut précaire des locataires classiques devant la difficulté de rechercher et de conclure un bail de 3 ans au moins et aussi les propriétaires-hôteliers confrontés à une concurrence qu'ils jugent souvent déloyale.

On le voit le régime fiscal de la taxe de séjour doit intégrer et tenter de résoudre les potentiels conflits entre ces multiples acteurs publics et privés à la logique d'action et aux intérêts souvent divergents. Les relations entre l'État (notamment la DGFIP), les collectivités territoriales (à travers leurs associations d'élus) et les plateformes numériques d'économie collaborative dans le domaine ici de la location meublée participent à l'élaboration des règles relatives à la taxe de séjour dans ces trois dimensions techniques, à savoir l'établissement de son assiette, la détermination de sa liquidation et les modalités de son recouvrement. L'État, avec son pouvoir fiscal exclusif joue un rôle majeur quant à l'encadrement sans cesse évolutif de cette taxe afin de s'adapter en permanence au développement prodigieux du commerce en ligne. Il n'en demeure pas moins que comme toute taxe, la taxe de séjour, principe de légalité oblige, est régie par la loi qui en détermine l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement au sens de l'art. 34 de la Constitution de 1958. Instituée par la loi du 13 avril 1910 et établie de manière facultative par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à vocation touristique, la taxe de séjour, par la liberté de son établissement et ses modalités souples de paiement, semble adaptée à l'économie collaborative en matière de prestations d'hébergement. L'établissement facultatif de la taxe de séjour (I) et son régime souple d'imposition et aussi de recouvrement (II) caractérisent cette taxe qui peut servir de modèle à l'ère nouvelle qui s'annonce celle d'une « fiscalité locale numérique ».

¹¹ Direction générale des entreprises (DGE) et Direction générale des collectivités locales (DGCL), *Guide pratique. Taxes de séjour*, Ministère de l'Économie et des finances et ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, Paris, mai 2019, p.7.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

1 L'établissement facultatif de la taxe de séjour

Ce caractère facultatif concerne la taxe de séjour mais aussi la taxe additionnelle à cette taxe.

1. L'institution de la taxe de séjour

L'établissement de la taxe de séjour relève de la compétence de l'assemblée délibérante qui doit se prononcer avant le premier octobre pour être applicable à compter du premier janvier de l'année suivante conformément aux articles L. 2333-26 et L. 5211-21 du code général des collectivités territoriales (CGCT). L'article L. 2333-33 du CGCT dispose : « La taxe de séjour est perçue sur les assujettis définis à l'article L.2333-29 par les logeurs, les hôteliers, les propriétaires, les autres intermédiaires lorsque ces personnes reçoivent le montant des loyers qui leur sont dus et les professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation ou de location ou de mise en relation en vue de la location et qui sont intermédiaires de paiement pour le compte de loueurs non professionnels. La taxe est perçue avant le départ des assujettis alors même que, du consentement du logeur, de l'hôtelier, du propriétaire ou du principal locataire, le paiement du loyer est différé ». L'art. L.2333-29 définit le champ d'application personnelle : « La taxe de séjour est établie sur les personnes qui ne sont pas domiciliées dans la commune et qui n'y possèdent pas de résidence à raison de laquelle elles sont redevables de la taxe d'habitation ». Enfin l'art. L.2333-41 précise les huit catégories d'hébergement allant des palaces aux terrains de campings et terrains de caravanage ». Quelle que soit la collectivité publique locale, l'assemblée délibérante doit adopter huit tarifs correspondant aux huit catégories d'hébergements définies par la loi.

Comme toute délibération locale, celle ci pour être exécutoire doit être transmise au préfet de département, représentant de l'État, mais aussi, aux termes de l'art. R. 2333-43 du CGCT, au directeur général des finances publiques et donc à son représentant territorial qu'est le directeur départemental et/ou régional des finances publiques. La loi impose ainsi aux collectivités territoriales qui choisissent d'instituer la taxe de séjour de faire connaître aux autorités déconcentrées de l'État le contenu de leurs délibérations. Ces dernières doivent être adoptées dans un délai de deux mois avant le début de la période de perception.

Aux termes de l'art. L 2333-27 du CGCT le produit de la taxe de séjour collectée est « affectée aux dépenses destinées à favoriser la fréquenta-

tion touristique de la commune ou du groupement ou aux dépenses relatives à des actions de protection et de gestion des espaces naturels à des fins touristiques ». La taxe de séjour peut aux termes de la loi être instituée par les communes touristiques ; les stations classées de tourisme ; les communes littorales ; les communes de montagne ; les communes qui réalisent des actions de promotion en faveur du tourisme ainsi que celles qui réalisent des actions de protection et de gestion de leur espace naturel. Un EPCI, quel que soit son régime fiscal, peut depuis la « loi NOTRe de 2015 »¹², instituer, à l'instar des communes, la taxe de séjour intercommunale par délibération de son organe communautaire délibérant. Son champ d'application territorial couvre le territoire communautaire et constitue un outil d'harmonisation de la politique touristique à l'échelle intercommunale. La loi accorde aux communes un « droit de priorité » quant à l'établissement de la taxe de séjour faisant ainsi obstacle à tout reversement du produit de la taxe de séjour collectée à un EPCI à moins que ce dernier exerce la compétence légale de promotion du tourisme à travers une structure du type « office du tourisme » qui peut prendre la forme juridique d'un EPIC, d'une SEM, de SPL, d'une association, d'un GIE¹³ ou d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière ou de la seule autonomie financière (art. L. 5216-5 et art. L. 5214-16 du CGCT). Toutefois, comme le précise une réponse ministérielle, s'il « existe un office de tourisme communautaire compétent sur le territoire de la commune, constitué sous la forme d'un EPIC, l'ensemble des communes membres du groupement doit alors reverser l'intégralité du produit de la taxe de séjour à cet établissement public »¹⁴. Ainsi la taxe de séjour peut être qualifiée de fiscalité communale ou intercommunale indirecte facultative, ajoutons qu'il peut aussi être instituée une taxe additionnelle à la taxe de séjour.

2. L'institution de la taxe additionnelle à la taxe de séjour

Aux termes de l'art. L 3333-1 du CGCT, un département peut instituer une taxe de séjour additionnelle s'il exerce une compétence dans le domaine de la promotion et le développement du tourisme. Un département peut ainsi instituer, par une délibération prise là aussi avant le premier octobre pour une entrée en vigueur au premier janvier de l'année suivante, une taxe additionnelle de 10 % à la taxe de séjour perçue

¹² Loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, JORF n° 0182 du 8 août 2015 p. 13705. La loi n° 2014-58 du 27 janvier 2014 de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles, dite « loi Maptam » a simplement posé le principe de ce transfert de compétence dans le domaine touristique, principe mis en œuvre justement par la loi « Notre » de 2015.

¹³ Respectivement Etablissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), Société d'économie mixte locale (SEML), Société publique locale (SPL), Groupement d'intérêt économique (GIE).

¹⁴ Réponse ministérielle du 26 mars 2015 à la question écrite n° 14376 du sénateur M. Jean-Louis Masson, Ibid.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

par les communes ou les EPCI. En 2018, 51 départements et la collectivité territoriale de Corse ont perçu la taxe additionnelle à la taxe de séjour pour un produit de 25,5 M€ (+ 191 % par rapport à 2012 et + 17 % par rapport à 2017). La métropole de Lyon, dont le régime des ressources par certains de ses éléments est aligné sur celui applicable aux ressources fiscales des départements, bénéficie également de ce régime de taxe additionnelle¹⁶.

Par ailleurs, une taxe additionnelle à la taxe de séjour s'applique de plein droit dans la région Île-de-France depuis le premier janvier 2019. Cette taxe additionnelle de 15 % est perçue uniquement sur le territoire des communes et des EPCI qui ont institué la taxe de séjour. Son produit est reversé à l'établissement public « Société du Grand Paris ». Le produit ainsi collecté participera au financement du Grand Paris Express.

La taxe, dans ses deux aspects, taxe de séjour et taxe additionnelle à la taxe de séjour, s'applique certes en métropole mais aussi en outre-mer : elle s'applique ainsi aux communes des départements d'Outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et La Réunion) ; à Mayotte ; aux communes de l'archipel de Saint-Pierre-et-Miquelon et aux communes de Polynésie Française. Parallèlement, pour les communes de Saint-Martin et Saint-Barthélemy, le tarif de la taxe de séjour est fixé respectivement à 4 % et à 5 % du prix perçu au titre de chaque nuitée de séjour quelles que soient la nature et la catégorie d'hébergement. On relève l'adaptation de la taxe aux territoires touristiques ultramarins dont elle constitue souvent une ressource importante inscrite dans leur budget annuel. Toutes ces collectivités communales ou intercommunales, de métropole et d'outre-mer, de statut particulier ou non, ont mis en place une plate-forme numérique de déclaration et de recouvrement de la taxe de séjour adaptée à chaque type d'hébergement proposé en ligne.

Les natures d'hébergement sont détaillées à l'article R. 2333-44 du code général des collectivités territoriales (CGCT) : Nature n° 1 Palaces ; Nature n° 2 Hôtels de tourisme ; Nature n° 3 Résidences

de tourisme ; Nature n° 4 Meublés de Tourisme ; Nature n° 5 Villages de vacances ; Nature n° 6 Chambres d'hôtes ; Nature n° 7 Emplacements dans les aires de camping-cars et les parcs de stationnement touristique ; Nature n° 8 Terrains de camping, les terrains de caravanage et tout autre terrain d'hébergement de plein air. Un décret du 16 octobre 2019 ajoute désormais à cette liste « les hébergements sans classement ou en attente de classement »¹⁷. Ces derniers sont désormais « taxés proportionnellement au coût par personne de la nuitée et non plus en fonction du barème tarifaire défini par le législateur. D'autre part, les professionnels qui agissent pour le compte de loueurs non professionnels en qualité d'intermédiaire de paiement sont obligatoirement chargés de collecter la taxe de séjour à la place des hébergeurs ». L'Art L. 2333-34 du CGCT soulève le cas des plateformes électroniques qui « ne sont pas à même d'établir la catégorie de l'hébergement faisant l'objet de leur service, ils sont tenus au versement de la taxe de séjour et de la taxe additionnelle (...) au tarif applicable à la catégorie des meublés de tourisme et hébergements assimilés en attente de classement ou sans classement ». Il précise que « l'éventuelle différence due au titre de la location d'un hébergement d'une catégorie supérieure est acquittée par le logeur, l'hôtelier, le propriétaire ou l'intermédiaire ». Il y aurait ainsi deux circuits de collecte de la taxe de séjour : l'un principal opéré par la plate-forme et l'autre complémentaire opéré par l'hébergeur classé (collecte différentielle de la taxe applicable à un hébergement non classé et celle applicable à un hébergement classé). Depuis janvier 2019, devant l'absence de base légale, il y a suppression de ce double circuit.

Le succès de cette taxe dont le montant est fonction de la nature de l'hébergement est lié à son régime souple d'imposition et de recouvrement suscité notamment par la dématérialisation des techniques d'imposition et de recouvrement nécessitant la collaboration entre l'administration fiscale, les collectivités territoriales et les plateformes électroniques de l'économie collaborative.

2 Un régime souple d'imposition et de recouvrement

Voyons le régime d'imposition et ensuite les modalités nouvelles de recouvrement de la taxe de séjour qui sont pour le moins originales et assez innovatrices.

1. Un régime souple d'imposition

Étant comme la plupart des impôts modernes un impôt de quotité, la taxe de séjour applicable aux

¹⁶ En ce sens, Rapport d'information n° 274 fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi ratifiant l'ordonnance n° 2014-1335 du 6 novembre 2014 relative à l'adaptation et à l'entrée en vigueur de certaines dispositions du code général des collectivités territoriales, du code général des impôts et d'autres dispositions législatives applicables à la métropole de Lyon (procédure accélérée), par M. Charles GUENÉ, Sénateur, Sénat, 4 février 2015, p. 8.

¹⁷ Décret n° 2019-1062 du 16 octobre 2019 relatif aux taxes de séjour, JORF n° 0243 du 18 octobre 2019.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

hébergements classés connaît un régime d'imposition classique à savoir un taux ou tarif appliqué à une assiette ou base d'imposition, taux et assiette encadrés par la loi (effet taux et effet base). Dans le cas des hébergements classés plus précisément, la liquidation est opérée en multipliant le tarif établi en fonction du type d'hébergement classé (classe 1 à 8 voire 9 si on inclut les ports de plaisance) par le nombre de nuitées puis par le nombre de personnes imposables.

La loi de finances rectificative (LFR) pour 2017 en son article 44 a fait évoluer la réglementation sur les points suivants : révision des catégories d'hébergements, modification des tarifs plancher et plafond et instauration d'un tarif proportionnel (compris entre 1 % et 5 % du coût par personne de la nuitée) pour les hébergements non classés ou en attente de classement¹⁸. Ainsi ces hébergements en attente de classement ou sans classement connaissent un taux légal applicable depuis janvier 2019 compris entre 1 % (tarif plancher) et 5 % (tarif plafond) sur le prix hors taxe par personne et par nuitée. Le tarif moyen adopté en 2019 est de 3,5 %. La Métropole de Lyon applique par exemple le taux de 3 % à tout meublé de tourisme loué via la plate-forme *AirBnb* considérant ainsi par ce choix d'imposition leur caractère d'hébergement non classé ou en attente de classement.

Deux régimes d'imposition sont prévus par la loi. Si la taxe est recouvrée « au réel » on parle de taxe de séjour : dans ce cas, la loi permet d'établir directement la taxe sur les personnes hébergées non domiciliées sur le territoire de la commune et qui ne possèdent pas de résidence à raison de laquelle elles sont redevables de la taxe d'habitation. Ainsi on ne peut soumettre une personne à la fois à la taxe d'habitation et à la taxe de séjour dans la commune de sa résidence (règle de non cumul de taxation). La liquidation ou calcul de la taxe au réel prend en considération trois éléments : la location d'un hébergement à vocation touristique par une personne non exonérée ; le nombre de nuitées taxables selon la période de perception et enfin le tarif applicable. La taxe au réel n'est pas assujettie à la TVA.

Si la taxe est recouvrée de manière forfaitaire, elle est calculée indépendamment des personnes réellement hébergées ; on parle alors de « taxe de séjour forfaitaire ». Dans ce cas, la taxe est due par l'hébergeur qui calcule son montant en tenant compte de la capacité d'accueil de personnes touristes dans son établissement. La loi prévoit un abattement allant de 10 % à 50 % selon la durée de la période d'ouverture. Dans le

cas où la taxe est répercutée, la facture délivrée au client doit alors mentionner « taxe de séjour forfaitaire comprise ». Comme elle est intégrée dans le prix de la prestation d'hébergement, elle servira de base à l'imposition au titre de la TVA.

Notons que s'agissant de la taxe de séjour (régime réel), l'art. L. 2333-31 du CGCT dispose « sont exemptés de la taxe de séjour : 1° Les personnes mineures ; 2° Les titulaires d'un contrat de travail saisonnier employés dans la commune ; 3° Les personnes bénéficiant d'un hébergement d'urgence ou d'un relogement temporaire ; 4° Les personnes qui occupent des locaux dont le loyer est inférieur à un montant que le conseil municipal détermine ». Il va sans dire que les personnes exonérées au sens de l'article précité doivent, si elles effectuent une réservation en ligne via une plateforme numérique tiers collecteur, se déclarer en tant que non assujetties à défaut elles devront s'acquitter de la taxe de séjour dans un premier temps et obtenir, dans un second temps, restitution par une demande écrite auprès de la collectivité territoriale bénéficiaire de cette taxe. Ajoutons que l'exonération de la taxe de séjour au réel bénéficie également aux propriétaires de résidence secondaire qui acquittent à ce titre la taxe d'habitation. On retrouve ici la règle de non cumul de taxation précitée mais règle qui sera sûrement maintenue avec la suppression annoncée de la taxe d'habitation d'ici 2022 comme le souligne un rapport d'information parlementaire¹⁹.

La commune ou l'EPCI compétent n'est autorisé à n'appliquer que l'un ou l'autre seulement des deux régimes d'imposition en tenant compte du type d'hébergement classé au sens du Code du tourisme (hôtels de tourisme, résidences de tourisme, meublés de tourisme, etc.). Aux termes de l'art. L. 2333-26 du CGCT « le conseil municipal ne peut appliquer qu'un seul des deux régimes d'imposition (...) à chaque nature d'hébergement à titre onéreux proposée dans la commune [et] ne peut pas exempter une nature ou une catégorie d'hébergement à titre onéreux du régime d'imposition » Ainsi, le « panachage » des deux régimes pour une même nature d'hébergement est interdit. Par exemple, soit le régime au réel, soit le régime au forfait peut être appliqué pour l'ensemble des hôtels de tourisme indépendamment de leur catégorie tarifaire. En revanche, un système mixte reste possible. « La commune peut ainsi adopter un régime de taxation pour une nature d'hébergement et un autre régime de taxation pour une nature d'hébergement différente. Par exemple, la commune pourrait choisir : le régime au réel pour tous les hôtels de tourisme ;

¹⁸ Loi n°2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative (LFR) pour 2017.

¹⁹ Rapport d'information n° 1172 précité, p. 142.

le régime au forfait pour tous les campings ; le régime au réel pour toutes les résidences de tourisme ; le régime au forfait pour tous les meublés de tourisme »²⁰. En 2019, 86 % des délibérations ont fait le choix du régime réel, 9 % du régime mixte et enfin 5 % le régime forfaitaire.

Cette apparente complexité d'établissement et donc de recouvrement selon le régime au réel ou au forfait de la taxe de séjour sera toutefois résolue au moyen de l'outil informatique. Cette liberté des taux dont dispose la collectivité semble se retrouver au niveau des modalités de recouvrement désormais facilitées par la généralisation de la dématérialisation des opérations de recouvrement, opérations adaptées à l'économie collaborative.

2. Un recouvrement adapté à l'économie collaborative

Faisant suite à un rapport de 2014 de la mission de contrôle et d'évaluation (MEC)²¹, la loi de finances pour 2015 en son article 64 et son décret d'application du 31 juillet 2015 ont profondément réformé la taxe de séjour²² en intégrant les plateformes de location entre particuliers dans le processus de collecte directe de cette taxe auprès des internautes effectuant une réservation en ligne. Jusqu'à 2019, les modalités de prélèvement de la taxe étaient différentes selon les plateformes : celles d'entre elles qui agissaient en qualité d'intermédiaires de paiement pour le compte de loueurs non professionnels étaient soumises à une obligation de reversement de la taxe collectée à des dates fixées par la délibération de chaque commune ou EPCI ; d'autres plateformes étaient tenues de procéder à un seul versement annuel, qui était fixé au premier février de l'année suivante.

Depuis 2019, un régime uniforme été adopté pour faciliter les opérations de déclaration et surtout de recouvrement de la taxe de séjour au bénéfice des collectivités territoriales. Précisons que ces opérations dématérialisées concernent en pratique la taxe de séjour au réel : la collecte par la plateforme numérique ne peut s'opérer pour la taxe de séjour forfaitaire ; du fait de l'impossibilité technique d'une réservation individuelle en ligne, celle-ci est établie par l'hébergeur et du fait de son assiette (capacité d'accueil multiplié par le nombre de nuitées). Ajoutons que la taxe de séjour au réel connaît un produit fiscal dynamique et le montant collecté est nettement prépondérant au vu du nombre de collectivités à vocation touristique ayant opté pour cette taxation.

Désormais et ce depuis janvier 2019, les plateformes qu'elles agissent ou non pour le compte

de loueurs professionnels, doivent reverser au plus tard le 31 décembre la taxe de séjour collectée au cours de l'année. La loi de finances pour 2019 vise ainsi à uniformiser le calendrier de reversement de la taxe de séjour. Cette mesure « permettra aux communes de rattacher à leur budget le montant de la taxe de séjour effectivement collecté au cours de chaque exercice. Les autres professionnels (logeurs, hôteliers, propriétaires et autres intermédiaires) restent tenus de reverser le produit de la taxe de séjour aux dates fixées dans la délibération de chaque commune et de chaque EPCI »²³. Ces collectivités publiques ont le choix de la durée de la période de perception de la taxe : elles peuvent l'instituer pour une partie seulement de l'année (période touristique estivale et/ou hivernale) ou bien pour l'année entière. Ainsi en 2018, 80 % des collectivités concernées ont opté pour une période de perception de la taxe sur l'année entière, 9 % de 3 à 6 mois, 8 % de 6 à 9 mois, 2 % pour moins de 3 mois et 1 % de 9 à 12 mois²⁴. On relève aussi que le choix du régime au forfait (60 % des collectivités au forfait) ou au régime mixte (40 % des collectivités) est fait par les collectivités ayant opté pour une durée de perception de la taxe inférieure à 12 mois et que le régime au réel a la préférence des collectivités ayant opté pour une durée de perception de 12 mois (85 % des collectivités au réel)²⁵. On voit qu'un régime de recouvrement a été aménagé, régime qui s'étend aux plateformes numériques de prestations d'hébergements entre particuliers. Le régime déclaratif a du être tout aussi adapté.

La loi de finances pour 2019 est venue compléter la liste des informations que les hébergeurs et les plateformes doivent obligatoirement transmettre aux communes et aux EPCI lors du reversement du produit de la taxe de séjour au réel. Avant 2019, l'article R. 2333-51 du CGCT prévoyait que les informations suivantes devaient être obligatoirement mentionnées dans un état déclaratif : adresse du logement (sauf pour les plateformes agréées) ; nombre de personnes hébergées ; nombre de nuitées ; montant de la taxe perçue ; motifs d'exonération de la taxe de séjour, le cas échéant. Dorénavant, le III de l'article L. 2333-34 du CGCT reprend ces mêmes informations et les complètent par les suivantes : date de la perception ; adresse précise du logement ; prix de chaque nuitée en cas d'hébergement non classé ; le cas échéant, le numéro d'enregistrement de l'hébergement prévu à l'article L. 324-1-1 du Code du tourisme. Ajoutons que la loi de finances pour 2019 établit un régime unique déclaratif qui s'applique à tous les professionnels tiers collecteurs de la taxe de séjour. L'ancien ré-

²⁰ DGE et DGCL, op. cit.

²¹ Rapport n° 2108 fait au nom de la commission des finances par la mission d'évaluation et de contrôle sur la fiscalité des hébergements touristiques, par Mme M. Rabin et MM É. Woerth et É. Straumann, Assemblée nationale, XIVe législature, 9 juillet 2014.

²² Décret n° 2015-970 du 31 juillet 2015 relatif à la taxe de séjour et à la taxe de séjour forfaitaire, JORF n° 0179 du 5 août 2015, p. 13416.

²³ DGE et DGCL, op. cit.

²⁴ Rapport d'information n° 1172 précité, p. 136.

²⁵ Ibid.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

gime déclaratif simplifié consistant à ne pas faire figurer son adresse sur son état déclaratif, régime alors réservé aux plateformes ayant obtenu un agrément de l'administration fiscale, n'a pas été repris par le législateur et est dès lors implicitement supprimé.

Une application informatique dédiée aux collectivités territoriales a été mise en place et est opérationnelle depuis 2016. Les collectivités ont accès à l'application OCSITAN (Ouverture aux Collectivités locales d'un Système d'Information des Taxes aNnexes)²⁶. Un arrêté du 17 mai 2016 relatif aux modalités de transmission et de publication des informations concernant la taxe de séjour et la taxe de séjour forfaitaire²⁷ rend obligatoire le recours à cette application afin de saisir les informations contenues dans les délibérations liées à la taxe de séjour. « Cette étape est importante puisque les informations renseignées sont utilisées dans le cadre de la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de réservation en ligne d'hébergements. Les communes et les EPCI doivent donc veiller à inscrire notamment des tarifs et un taux conformes au barème »²⁸. Ainsi cette application sert de lien entre l'État puissance fiscale souveraine, collectivités territoriales bénéficiaires de la taxe de séjour, les plateformes numériques redevables légaux et enfin les clients touristes redevables réels.

L'application OCSITAN est accessible via le Portail Internet de la gestion publique (PiGP), elle ouvre la possibilité aux collectivités ayant institué la taxe de séjour de fournir un certain nombre d'informations précisées à l'article premier de l'arrêté du 17 mai 2016 précité : le régime d'imposition (au réel ou au forfait) adopté ; pour les EPCI, le périmètre d'application de la délibération ; les tarifs, le taux ainsi que la période de perception ; le loyer en deçà duquel les personnes séjournant dans un établissement sont exonérées de taxe de séjour ; les abattements prévus par la loi pouvant aller de 10 % à 50 % s'agissant de la taxe de séjour forfaitaire. Son article 2 dispose que « la transmission mentionnée à l'article premier est effectuée au travers d'une connexion à l'application OCSIT@N, accessible par le portail internet de la gestion publique ». La loi de finances rectificative (LFR) pour 2017 précitée rend caducs les arrêtés municipaux de répartition des hébergements non classés ou en attente de classement (abrogation de l'art. L2333-42 du CGCT). Les collectivités territoriales sont désormais « invitées à saisir directement sur l'application OCSITAN les tarifs de taxe de séjour pour lesquels elles ont opté ; cette saisine pouvant s'effectuer pour ces dernières du premier janvier au 14 avril

puis du premier juin au 14 novembre »²⁹. Ainsi les collectivités territoriales sont responsables de la fiabilité des données enregistrées sur l'application OCSITAN dédiée à cet effet.

Cette application informatique offre aux collectivités ayant institué la taxe de séjour de renseigner le statut et la dénomination des trois acteurs désignés par la réglementation en vigueur comme tiers collecteurs de la taxe de séjour : les hébergeurs (professionnels ou non) qui ne passent pas par l'intermédiaire d'un opérateur numérique pour louer leurs chambres (absence de mandat) ; les opérateurs numériques (ou plateformes) qui sont habilités par les loueurs professionnels ou les loueurs non professionnels lorsqu'ils ne sont pas intermédiaires de paiement (mandat) ; enfin les opérateurs numériques (ou plateformes) qui agissent, en qualité d'intermédiaire de paiement pour le compte de loueurs non professionnels (collecte obligatoire). Les deux critères sont cumulatifs aux yeux de l'administration fiscale (DGFiP) : l'opérateur ou la plateforme doit, d'une part, être intermédiaire de paiement et, d'autre part, agir pour le compte de loueurs non professionnels. Dans ce dernier cas, le responsable de la collecte est l'opérateur numérique (ou plateforme obligatoirement).

Le problème est qu'il n'existe pas « de liste officielle des professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation ou de location ou de mise en relation en vue de la location d'hébergements. Il existe en effet de nombreux opérateurs locaux, nationaux et étrangers qui agissent dans ce champ et dont les modalités de leur activité (intermédiation de paiement, référencement de loueurs professionnels exclusivement, etc.) sont susceptibles de variations sans préavis. Ainsi, l'administration ne pourrait fournir cette information qu'au risque de ne pas être exhaustive, ce qui pourrait être interprété comme exonérant les professionnels qui n'y figureraient pas de collecter la taxe de séjour »³⁰.

L'article L. 2333-34-II du CGCT prévoit la faculté pour les plateformes numériques de réservation de location meublée de recouvrer la taxe de séjour pour le compte de l'hébergeur dans les conditions légales suivantes : la taxe de séjour doit être établie « au réel » ; les professionnels doivent être les mandataires de leurs mandants que sont les logeurs, les hôteliers, les propriétaires ou les intermédiaires ; et enfin ces professionnels tiers collecteurs de la taxe de séjour au réel sont également chargés de l'exécution des formalités déclaratives correspondantes. Ces derniers doivent reverser le produit de cette taxe au plus tard le 31 décembre de l'année que cette

²⁶ DGFiP, *Taxe de séjour. Ocsitan. Guide utilisateur*, Paris, 18 p.

²⁷ JORF du 11 juin 2016.

²⁸ DGE et DGCL, *op. cit.*

²⁹ DGFiP, *Point d'information sur la taxe de séjour – application OCSIT@N*, Paris, août 2018, p. 2.

³⁰ DGE et DGCL, *op. cit.*

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

collecte soit obligatoire ou réalisée sur mandat délivré par le logeur. Ces précisions apportées visent à assurer l'efficacité des contrôles et les sanctions éventuelles en cas de violation de la réglementation en vigueur notamment par les professionnels.

Les contrôles et les sanctions applicables aux particuliers qui louent leurs biens meublés connaissent un régime identique qu'il s'agisse d'une location par le biais d'un opérateur numérique ou directement auprès d'un logeur : les plateformes pouvant ainsi se substituer aux logeurs qui les mandatent. La loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové (« loi Alur ») et la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique ont renforcé l'encadrement de la location de meublés entre particuliers par l'intermédiaire d'une plate-forme de réservation en ligne. La loi n° 2018-1021 du 23 novembre 2018 portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique (loi Elan)³¹ prévoit en son art. 145 III un renforcement des sanctions et des contrôles en matière de locations de courte durée à des fins touristiques. Il s'agit de aussi de multiplier les contrôles inopinés par des agents municipaux et départementaux assermentés au sens des articles L. 621-4 et L. 651-6 du code de la construction et de l'habitation et qui sont habilités à sanctionner tout manquement aux obligations déclaratives et fiscales.

En cas de litige, on retrouve, outre la réclamation administrative préalable obligatoire, la dualité juridictionnelle classique en matière fiscale. Ainsi le recours contentieux relatif à la taxe de séjour initié par les professionnels et/ou les particuliers relève du juge administratif si la requête porte sur les conditions d'établissement de la taxe (délibération de l'assemblée locale) et du juge judiciaire si celle-ci porte sur le régime d'imposition et aussi son montant considérant que la taxe de séjour entre dans la catégorie des impôts indirects, catégorie dont le contentieux relève en principe du juge judiciaire³².

Un régime particulier de sanction est toutefois prévu pour les professionnels sur qui pèse une responsabilité du fait de leur statut fiscal de tiers collecteurs de la taxe de séjour. La loi de finances pour 2019 est venue renforcer le régime des sanctions prononcées par le juge et applicables aux

professionnels préposés à la collecte de la taxe de séjour et aux professionnels assujettis à la taxe de séjour forfaitaire. L'article 162 de la loi de finances pour 2019 dispose « les professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation ou de location ou de mise en relation en vue de la location d'hébergements et qui sont intermédiaires de paiement pour le compte de loueurs non professionnels versent, au plus tard le 31 décembre de l'année de perception, sous leur responsabilité, au comptable public assignataire de la commune le montant de la taxe de séjour calculé en application des mêmes articles L. 2333-29 à L. 2333-31 et le montant de la taxe additionnelle calculé en application de l'article L. 3333-1 ».

La compétence en matière de sanctions (en cas d'absence de déclaration auprès des collectivités territoriales, de non recouvrement et/ou de non reversement de la taxe) relève du président du tribunal de grande instance (TGI) qui statue selon une procédure d'urgence (référé), procédure qui peut être engagée par la commune ou l'EPCI qui a institué la taxe de séjour. Le TGI territorialement compétent est celui dans le ressort duquel est situé(e) la commune ou l'EPCI. Ces sanctions qui prennent la forme d'amendes peuvent aller d'un montant de 750€ à 12 500 €. Le produit des amendes prononcées par le juge judiciaire est versé à la commune ou à l'EPCI.

Le régime fiscal de la taxe de séjour peut inspirer celui de toute autre fiscalité locale adaptée par sa construction (présence d'un tiers collecteur) à l'ère numérique. Ce régime a le mérite de rappeler le difficile équilibre entre nécessité de l'impôt (procédures de contrôle et de sanctions) et nécessaire développement de ce modèle économique (liberté d'entreprendre des professionnels, droit d'usage de la propriété immobilière et/ou mobilière par les particuliers). L'avenir de cette économie numérique est source potentielle de richesse pour les États et leurs collectivités territoriales et partant du bien-être des citoyens-contribuables bénéficiaires des prestations de service public offertes en contrepartie par ces autorités publiques³³. Devenus citoyens-internautes, ils souhaitent une fiscalité locale simple, juste et efficace, caractères exigés par ce nouveau modèle économique où la valeur ou richesse produite résulte davantage de flux de biens et de services que de stocks. ■

³¹ JORF n° 0272 du 24 novembre 2018, p.

³² En ce sens, conclusions de Mme A. M. Batut sur l'arrêt Tribunal des conflits, Société Châteauform' France, Séance du 18 mars 2013, TC n° 3893 Conflit sur renvoi du tribunal administratif de Melun ; CAA Paris 6^e chambre 11 décembre 2018 Société Châteauform' France, 17PA03036.

³³ Rapport d'information n°690 fait au nom de la commission des finances (1) sur l'économie collaborative : propositions pour une fiscalité simple, juste et efficace, 17 septembre 2015, 67 p.