

Décision n° 2023-1078 QPC  
du 8 février 2024

(Société Marissol)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 8 novembre 2023 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 755 du 7 novembre 2023), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Marissol par la SCP Bauer-Violas, Feschotte-Desbois, Sebagh, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2023-1078 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des articles L. 2333-26 et L. 2333-41 du code général des collectivités territoriales, dans leur rédaction résultant de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des collectivités territoriales ;
- la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour la société requérante par la SCP Bauer-Violas, Feschotte-Desbois, Sebagh, enregistrées le 28 novembre 2023 ;
- les observations présentées pour la communauté de communes de Mimizan, partie au litige à l'occasion duquel la question prioritaire de

constitutionnalité a été posée, par la SCP Nicolas Boullez, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées le même jour ;

– les observations présentées par la Première ministre, enregistrées le même jour ;

Après avoir entendu Me Fabrice Sebagh, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour la société requérante, Me Nicolas Boullez, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour la partie au litige à l'occasion duquel la question prioritaire de constitutionnalité a été posée, et M. Benoît Camguilhem, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 30 janvier 2024 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2016 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« I. – Sous réserve de l'article L. 5211-21, une taxe de séjour ou une taxe de séjour forfaitaire peut être instituée par délibération prise par le conseil municipal avant le 1<sup>er</sup> octobre de l'année pour être applicable à compter de l'année suivante :*

*« 1<sup>o</sup> Des communes touristiques et des stations classées de tourisme relevant de la section 2 du chapitre III du titre III du livre I<sup>er</sup> du code du tourisme ;*

*« 2<sup>o</sup> Des communes littorales, au sens de l'article L. 321-2 du code de l'environnement ;*

*« 3<sup>o</sup> Des communes de montagne, au sens de la loi n<sup>o</sup> 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;*

*« 4<sup>o</sup> Des communes qui réalisent des actions de promotion en faveur du tourisme ainsi que de celles qui réalisent des actions de protection et de gestion de leurs espaces naturels ;*

*« 5<sup>o</sup> Ou des communes qui ont adopté la délibération contraire mentionnée au I de l'article L. 5211-21 du présent code.*

*« II. – La délibération adoptée par le conseil municipal des communes mentionnées au I du présent article précise s'il est fait application soit de la taxe de séjour prévue aux paragraphes 2 et 3 de la présente sous-section, soit de la taxe de séjour forfaitaire prévue aux paragraphes 4 et 5.*

*« La délibération est adoptée avant le début de la période de la perception de la taxe de séjour ou de la taxe de séjour forfaitaire.*

*« III. – Le conseil municipal ne peut appliquer qu'un seul des deux régimes d'imposition prévus au II à chaque nature d'hébergement à titre onéreux proposées dans la commune.*

*« Le conseil municipal ne peut pas exempter une nature ou une catégorie d'hébergement à titre onéreux du régime d'imposition déterminé en application du même II ».*

2. L'article L. 2333-41 du même code, dans la même rédaction, prévoit :

*« I. – Le tarif de la taxe de séjour forfaitaire est fixé, pour chaque nature et pour chaque catégorie d'hébergement, par unité de capacité d'accueil et par nuitée.*

*« Ce tarif est arrêté par délibération du conseil municipal prise avant le 1<sup>er</sup> octobre de l'année pour être applicable à compter de l'année suivante. Par dérogation, pour la taxe applicable au titre de l'année 2017, les collectivités territoriales et leurs groupements ayant institué la taxe de séjour forfaitaire pour 2017 peuvent apporter des modifications à leur délibération jusqu'au 1<sup>er</sup> février 2017. La délibération fixe, le cas échéant, les dates de début et de fin des périodes de perception au sein de l'année. Le tarif de la taxe de séjour forfaitaire est arrêté conformément au barème suivant :*

*(En euros)*

<b>Catégories d'hébergement</b>	<b>Tarif plancher</b>	<b>Tarif plafond</b>
<i>Palaces et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,65	4,00
<i>Hôtels de tourisme 5 étoiles, résidences de tourisme 5 étoiles, meublés de tourisme 5 étoiles et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,65	3,00
<i>Hôtels de tourisme 4 étoiles, résidences de tourisme 4 étoiles, meublés de tourisme 4 étoiles et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,65	2,25
<i>Hôtels de tourisme 3 étoiles, résidences de tourisme 3 étoiles, meublés de tourisme 3 étoiles et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,50	1,50

<i>Hôtels de tourisme 2 étoiles, résidences de tourisme 2 étoiles, meublés de tourisme 2 étoiles, villages de vacances 4 et 5 étoiles et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,30	0,90
<i>Hôtels de tourisme 1 étoile, résidences de tourisme 1 étoile, meublés de tourisme 1 étoile, villages de vacances 1,2 et 3 étoiles, chambres d'hôtes, emplacements dans des aires de camping-cars et des parcs de stationnement touristiques par tranche de 24 heures et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes</i>	0,20	0,75
<i>Hôtels et résidences de tourisme, villages de vacances en attente de classement ou sans classement</i>	0,20	0,75
<i>Meublés de tourisme et hébergements assimilés en attente de classement ou sans classement</i>	0,20	0,75
<i>Terrains de camping et terrains de caravanage classés en 3,4 et 5 étoiles et tout autre terrain d'hébergement de plein air de caractéristiques équivalentes</i>	0,20	0,55
<i>Terrains de camping et terrains de caravanage classés en 1 et 2 étoiles et tout autre terrain d'hébergement de plein air de caractéristiques équivalentes, ports de plaisance</i>	0,20	

« Le tarif retenu par la commune pour une des catégories d'hébergement ne peut excéder le tarif retenu pour une catégorie supérieure de même nature.

« Les limites de tarif mentionnées au tableau du troisième alinéa sont, à compter de l'année suivant celle au titre de laquelle elles s'appliquent pour la première fois, revalorisées chaque année dans une proportion égale au taux de croissance de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, de l'avant-dernière année. Lorsque les limites tarifaires ainsi obtenues sont exprimées par des nombres avec plus d'un chiffre après la virgule, elles sont arrondies au dixième d'euro, les fractions d'euro inférieures à 0,05 € étant négligées et celles égales ou supérieures à 0,05 € étant comptées pour 0,1 €.

« Lorsqu'en raison de cette revalorisation, le tarif adopté par une collectivité ne correspond plus à l'une des valeurs mentionnées dans le tableau constituant le troisième alinéa, le tarif applicable au titre de l'année de revalorisation du barème est celui mentionné au même tableau et dont la valeur est immédiatement inférieure ou immédiatement supérieure à celle qui résulte de cette délibération.

*« Un décret en Conseil d'État détermine le contenu et fixe la date de publication des informations qui doivent être tenues à la disposition des redevables, afin de permettre à ces derniers de déterminer le tarif de la taxe de séjour forfaitaire applicable sur le territoire des communes et des établissements publics de coopération intercommunale ayant institué la taxe de séjour forfaitaire.*

*« II. – La taxe de séjour forfaitaire est assise sur la capacité d'accueil de l'hébergement donnant lieu au versement de la taxe et le nombre de nuitées comprises à la fois dans la période d'ouverture de l'hébergement ou de l'établissement imposable et dans la période de perception de la taxe mentionnée à l'article L. 2333-28.*

*« Le montant de la taxe due par chaque redevable est égal au produit des éléments suivants :*

*« 1° Le nombre d'unités de capacité d'accueil de la structure d'hébergement ou de l'établissement donnant lieu au versement de la taxe ;*

*« 2° Le tarif de la taxe fixé par le conseil municipal en application du I ;*

*« 3° Le nombre de nuitées comprises à la fois dans la période d'ouverture ou de mise en location de l'hébergement ou de l'établissement imposable et dans la période de perception de la taxe.*

*« III. – Pour l'application du II, le nombre d'unités de capacité d'accueil de la structure d'hébergement ou de l'établissement donnant lieu au versement de la taxe correspond au nombre de personnes que celui-ci est susceptible d'héberger. Ce nombre d'unités fait l'objet, selon les modalités délibérées par le conseil municipal, d'un abattement en fonction de la durée de la période d'ouverture de l'établissement, dont le taux est compris entre 10 et 50 %.*

*« Lorsque l'établissement donnant lieu à versement de la taxe fait l'objet d'un classement, le nombre de personnes prévu au premier alinéa du présent III correspond à celui prévu par l'arrêté de classement.*

*« Lorsque l'arrêté de classement fait référence à des lits, chaque lit est compté comme une unité de capacité d'accueil.*

*« Lorsque l'arrêté de classement fait référence à des emplacements d'installations de camping, de caravanage ou d'hébergements légers, le nombre d'unités de capacité d'accueil de chaque établissement d'hébergement de plein air est égal au triple du nombre des emplacements mentionnés par l'arrêté de classement ».*

3. La société requérante reproche aux dispositions de l'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales de permettre aux communes et à certains de leurs groupements d'assujettir à des régimes d'imposition distincts des établissements pourtant placés dans une situation identique, dès lors qu'ils sont destinés à accueillir des touristes et situés sur

un même territoire. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre ces établissements ainsi qu'entre les personnes hébergées, seules certaines d'entre elles devant s'acquitter de la taxe de séjour en sus du coût de leur hébergement. Ces dispositions méconnaîtraient ainsi les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

4. La société requérante fait en outre valoir que, en prévoyant que la taxe de séjour forfaitaire est assise sur la capacité d'accueil de l'hébergement, indépendamment de sa fréquentation réelle et des recettes effectivement perçues, les dispositions de l'article L. 2333-41 du même code méconnaîtraient l'exigence de prise en compte des facultés contributives résultant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

5. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « *une taxe de séjour ou une taxe de séjour forfaitaire peut être instituée par délibération prise par le conseil municipal* » figurant au premier alinéa du paragraphe I de l'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales et sur les mots « *La taxe de séjour forfaitaire est assise sur la capacité d'accueil de l'hébergement donnant lieu au versement de la taxe* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article L. 2333-41 du même code.

– Sur les dispositions contestées de l'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales :

6. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

7. En vertu du troisième alinéa de l'article 72 de la Constitution, les collectivités territoriales s'administrent librement par des conseils élus, « *dans les conditions prévues par la loi* ». Aux termes du deuxième alinéa de son article 72-2 : « *Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine* ».

8. En application des dispositions contestées, certaines communes peuvent instituer une taxe de séjour ou une taxe de séjour forfaitaire. Le cas échéant, elles peuvent décider d'appliquer l'une de ces taxes à l'ensemble des hébergements situés sur leur territoire. Elles peuvent également appliquer la taxe de séjour à certaines natures d'hébergement et la taxe de séjour forfaitaire aux autres natures d'hébergement.

9. Il peut en résulter une différence de traitement entre les hébergements situés sur un même territoire qui, selon leur nature, sont susceptibles d'être soumis par la commune à des régimes d'imposition distincts.

10. Toutefois, il ressort des termes mêmes du paragraphe III de l'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales que seuls des hébergements de nature différente peuvent être soumis à des régimes d'imposition distincts.

11. Dès lors, la différence de traitement résultant des dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et est en rapport direct avec l'objet de la loi qui est de permettre aux communes de choisir le régime d'imposition le plus adapté en vue d'assurer, pour chaque nature d'hébergement et au regard des circonstances locales, le recouvrement de la taxe de séjour.

12. Par ailleurs, ces dispositions n'instituent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les personnes hébergées.

13. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté.

14. Par conséquent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent pas non plus le principe d'égalité devant les charges publiques ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

– Sur les dispositions contestées de l'article L. 2333-41 du code général des collectivités territoriales :

15. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la

Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

16. Les dispositions contestées de l'article L. 2333-41 du code général des collectivités territoriales prévoient que la taxe de séjour forfaitaire est notamment assise sur la capacité d'accueil de l'hébergement donnant lieu au versement de la taxe.

17. En premier lieu, en permettant aux communes d'assujettir les structures d'hébergement à une imposition forfaitaire assise sur leur capacité d'accueil, et non sur leur fréquentation réelle, le législateur, qui a entendu faciliter le recouvrement de la taxe de séjour, s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en lien avec l'objectif poursuivi.

18. En deuxième lieu, en retenant comme critère de la capacité contributive de l'exploitant d'une structure d'hébergement, outre les nuitées, les unités de capacité d'accueil de cet hébergement, les dispositions contestées n'ont pas pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas.

19. En dernier lieu, selon le paragraphe III de l'article L. 2333-41 du code général des collectivités territoriales, le nombre d'unités de capacité d'accueil de la structure d'hébergement donnant lieu au versement de la taxe de séjour forfaitaire fait l'objet d'un abattement en fonction de la durée de la période d'ouverture de l'établissement.

20. Il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.

21. Par conséquent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :



Article 1<sup>er</sup>. – Les mots « *une taxe de séjour ou une taxe de séjour forfaitaire peut être instituée par délibération prise par le conseil municipal* » figurant au premier alinéa du paragraphe I de l’article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales et les mots « *La taxe de séjour forfaitaire est assise sur la capacité d’accueil de l’hébergement donnant lieu au versement de la taxe* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l’article L. 2333-41 du même code, dans leur rédaction résultant de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, sont conformes à la Constitution.

Article 2. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l’article 23-11 de l’ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 8 février 2024, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, M. Alain JUPPÉ, Mmes Corinne LUQUIENS, Véronique MALBEC, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET, Michel PINAULT et François SÉNERS.

Rendu public le 8 février 2024.