

**Tribunal des conflits**

**N° 3893**

**Conflit sur renvoi du tribunal administratif  
de Melun**

**Société Châteauform' France**

**Séance du 18 mars 2013**

**Rapporteur : M. Rémy Schwartz**

**Commissaire du gouvernement : Mme Anne-Marie Batut**

## **CONCLUSIONS**

**Cette affaire, qui vous a été transmise en prévention d'un conflit négatif par un tribunal administratif, va vous conduire à préciser quelle est la juridiction compétente pour connaître de la contestation, par un professionnel de l'hébergement, de l'arrêté du maire portant classement de son établissement dans l'une des catégories d'hébergement dont les bénéficiaires sont assujettis au paiement de la taxe de séjour et lui appliquant le tarif correspondant, fixé par délibération du conseil municipal.**

Après avoir rapidement évoqué le cadre législatif et réglementaire dans lequel s'inscrit cette affaire (I) et exposé les données du litige (II), nous reviendrons sur la nature de l'imposition en cause (III), avant de nous arrêter sur un arrêt du Conseil d'Etat (IV) dont la portée, en parfaite harmonie avec la jurisprudence judiciaire (V), nous paraît déterminant pour la solution à apporter à la question de compétence (VI).

### **I - Le cadre législatif et réglementaire**

Régie par les articles L. 2333-26 et suivants et R. 2333-43 et suivants du code général des collectivités territoriales, la taxe de séjour peut être instituée par délibération du conseil municipal dans les communes balnéaires, thermales, climatiques ou touristiques.

Elle est due par les personnes qui séjournent dans les hôtels, résidences ou meublés de tourisme, villages de vacances, les terrains de camping et de caravanage ou tout autre terrain d'hébergement en plein air, les ports de plaisance et dans toutes les autres formes d'hébergement installés sur le territoire d'une commune où ces personnes ne sont pas domiciliées et ne possèdent pas de résidence les rendant passibles de la taxe d'habitation.

La taxe de séjour comprend deux catégories :

- La taxe de séjour dite "réelle", est calculée, pour chaque nature et chaque catégorie d'hébergement, par personne et par nuitée de séjour.

Son tarif est fixé par l'organe délibérant en conformité d'un barème établi par décret sur la base du classement officiel des hébergements et installations accueillant les personnes qui séjournent sur le territoire concerné.

Un arrêté du maire répartit ensuite, par référence à ce barème, les installations existant sur le territoire de la commune selon la nature et la catégorie d'hébergement.

La taxe est collectée par les hôteliers, logeurs ou tous autres professionnels de l'hébergement auprès de leurs clients et reversée, sous peine de contravention, à la collectivité bénéficiaire. Les collecteurs sont en outre tenus, sous la même sanction, d'établir un état récapitulatif des sommes perçues et de les déclarer.

En cas de retard dans le versement du produit de la taxe, l'hébergeant se voit appliquer un intérêt de retard mensuel dont le montant entraîne l'émission d'un titre de recettes, exécutoire en application de l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales.

- La seconde, dénommée taxe de séjour forfaitaire, est assise, non pas sur le nombre de nuitées réelles mais sur la capacité d'accueil de l'hébergement et elle est due, non pas par l'hébergé mais par le logeur lui-même qui est en droit d'en répercuter le montant sur son client.

Ainsi, la taxe de séjour "réelle" pèse-t-elle directement sur l'hébergé, alors qu'il n'est qu'indirectement assujéti à la taxe forfaitaire, établie par la loi sur l'hébergeant lui-même.

Précisons que l'assujéti (CGCT, art. R. 2333-57) ou le redevable (art. R. 2333-67), selon le cas, peut, après s'être acquitté de la taxe, contester devant le juge judiciaire l'application qui lui est faite du tarif ou le montant de la contribution. L'hébergeant peut également, au préalable, adresser une réclamation au maire qui, le cas échéant, décide du remboursement.

## **II - Les données du litige**

Le district de Crécy-la-Chapelle a institué la taxe de séjour réelle sur son territoire en 1992, dont le régime a été modifié à plusieurs reprises et, en dernier lieu, par délibérations de la communauté de communes du Pays créçois, substituée au district, en date des 12 avril et 15 décembre 2005.

Sur le fondement de ces délibérations définissant les catégories d'hébergement à titre onéreux relevant de la taxe et fixant les tarifs applicables pour chacune d'elles, le président de la communauté de communes a, par un arrêté du 31 janvier 2006, identifié les établissements d'hébergement du territoire soumis à la taxe et les a répartis selon les différentes catégories, en indiquant pour chacun d'eux le tarif correspondant.

La société Châteauform' France qui exploite, sur le territoire de la communauté de communes, un établissement classé par l'arrêté du 31 janvier 2006 dans la catégorie II, "Hôtels de tourisme 3 étoiles, meublés de 1<sup>ère</sup> catégorie, tous autres établissements de caractéristiques équivalentes", a contesté l'assujéttissement de son établissement à la taxe en saisissant le tribunal d'instance de Meaux d'une demande d'annulation du titre exécutoire de taxation d'office pris à son encontre au titre de la taxe de séjour des années 2006 et 2007.

Accueillant l'exception de procédure soulevée par la collectivité territoriale, le tribunal s'est déclaré incompétent pour connaître du litige, après avoir relevé que la société contestait le principe même de son assujéttissement à la taxe de séjour et remettait en cause la légalité

de l'arrêté du 31 janvier 2006, pris sur le fondement des délibérations communales des 12 avril et 15 décembre 2005.

Saisi ensuite par la société de demandes d'annulation de l'arrêté du 31 janvier 2006, du titre exécutoire et du commandement de payer subséquent émis par la trésorerie, le tribunal administratif de Melun, par une motivation largement empruntée à celle d'un arrêt du Conseil d'Etat rendu dans des circonstances de fait identiques et sur lequel nous allons revenir, a décliné sa compétence et transmis l'affaire au Tribunal des conflits en application de l'article 34 du décret du 26 octobre 1849.

Votre saisine est régulière en présence d'un jugement définitif déclinant la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire et de l'identité d'objet du litige porté successivement devant les deux juridictions.

### **III - La qualification de l'imposition litigieuse ne fait pas difficulté.**

Nous savons en effet que la nature de l'imposition est le premier critère de distinction en matière de répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction (*TC, 10 juillet 1956, société Bourgogne Bois, Lebon, p. 586*).

Or, sur ce point, il ne fait pas de doute que la taxe de séjour est un impôt indirect, en ce sens qu'elle ne taxe pas le revenu mais seulement - le débiteur final étant "l'hébergé" - l'utilisation qui en est faite par la consommation d'un bien ou d'un service.

La taxe de séjour relève donc, par application de l'alinéa 2 de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales, de la compétence du juge judiciaire.

Il convient dès lors de lui appliquer le principe selon lequel le juge civil de l'impôt a plénitude de juridiction en ce qui concerne le contentieux des impôts indirects autres que la taxe sur le chiffre d'affaires et que, par dérogation au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, il est alors compétent pour se prononcer sur la légalité et l'interprétation des actes en application desquels l'imposition contestée a été mise à la charge du contribuable.

Cependant, nous n'ignorons pas que cette compétence de principe a des limites et que la juridiction administrative demeure compétente pour connaître d'un acte administratif détachable de la procédure d'établissement et de recouvrement d'un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction judiciaire.

C'est bien à cette notion que s'est référé le tribunal administratif dans l'affaire qui vous est soumise pour considérer que l'arrêté de classement litigieux ne constituait pas un acte détachable de la procédure d'imposition.

La motivation du jugement, dont nous avons déjà relevé qu'elle était directement inspirée de celle d'un arrêt du Conseil d'Etat, nous conduit à examiner le contexte dans lequel celui-ci a été rendu.

### **IV - L'arrêt "Hospices civils de Lyon"**

Il convient de rappeler au préalable que c'est à l'initiative du Conseil d'Etat (*CE, 21 décembre 1966, Rec. p. 674*) que, par une décision *Moreau c/ Ville de la Bourboule, du 29 mai*

1967 (*Rec.*, p. 652), le Tribunal des conflits a jugé que les juridictions de l'ordre judiciaire étaient compétentes pour connaître de l'action d'un hébergeant contestant l'exigibilité de la taxe de séjour mise à sa charge. Cette décision a été rendue sous l'empire de l'article 225 du code de l'administration communale, dans sa rédaction résultant de la codification de l'article 4 de la loi du 24 septembre 1919, selon lequel les poursuites engagées pour le recouvrement de la taxe, de même que les réclamations afférentes à celui-ci, étaient jugées comme en matière d'octroi, ce qui conduisait à la compétence des tribunaux judiciaires.

Depuis lors et la législation fiscale allant dans ce sens, ceux-ci ont régulièrement eu à connaître des contestations en tout genre élevées par les hébergeants, en qualité de "tiers collecteurs" de la taxe ou de redevables de l'imposition forfaitaire.

Si nous nous arrêtons sur l'arrêt du *Conseil d'Etat du 21 décembre 2006 (Hospices civils de Lyon, n° 284751, mentionné aux tables du Recueil)*, c'est qu'il présente à notre sens un intérêt particulier au regard de la question de compétence que vous avez à résoudre :

Il est certain que la singularité de l'affaire qui vous est soumise, qui ne doit pas faire oublier que la détermination de la compétence doit résulter d'une appréciation globale de la situation juridique en cause, vient de ce que la question de compétence ne se pose pas à l'occasion d'un contentieux fiscal initié par le redevable lui-même (ici l'hébergé), mais d'une contestation de ses obligations par un hébergeant chargé de percevoir la taxe, en d'autres termes un tiers collecteur, qui considère que son établissement n'entre pas dans le champ d'application de cette contribution.

Précisément, dans l'affaire "Hospices civils de Lyon", le Conseil d'Etat a été saisi d'un litige dont les éléments factuels étaient comparables à ceux dont vous avez à connaître :

Il ressort de l'arrêt que par une décision - postérieure à l'arrêté de classement, mais nécessairement en liens étroits avec celui-ci et nécessitée par la désapprobation manifestée par l'exploitant en cause - le maire de la commune d'Hyères-les-Palmiers avait demandé aux Hospices civils de Lyon, à raison d'un établissement hospitalier dont ils sont propriétaires sur le territoire de cette commune, de collecter la taxe de séjour auprès des personnes hospitalisées y séjournant et d'en reverser le montant auprès du receveur municipal.

Le Conseil d'Etat a jugé que la contestation de cette décision, qui avait été soumise aux juridictions administratives par la voie du recours pour excès de pouvoir, relevait des juridictions de l'ordre judiciaire :

*"Considérant que la taxe de séjour a le caractère d'une contribution indirecte au sens de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales, que si la délibération par laquelle le conseil municipal décide, en application de l'article L. 2333-26 du code général des collectivités territoriales, d'instituer cet impôt dans la commune est un acte administratif susceptible d'être déféré au juge de l'excès de pouvoir, le contentieux né de l'institution de la taxe de séjour par la commune relève en conséquence des juridictions de l'ordre judiciaire, que par suite, en déclinant la compétence de la juridiction administrative pour connaître de la décision, qui n'est pas détachable de la procédure d'imposition, par laquelle le maire demande à un établissement hospitalier de collecter la taxe de séjour auprès des personnes hébergées en son sein, la cour d'appel administrative [...] n'a pas commis d'erreur de droit ;"*

Outre la confirmation de la nature d'impôt indirect de la contribution litigieuse, nous retenons de cette décision :

- que si l'acte administratif, en l'occurrence la délibération du conseil municipal, portant

institution de la taxe de séjour dans la commune relève de la compétence des juridictions administratives, en revanche, **le contentieux né de l'institution de cette taxe relève des juridictions judiciaires, en application de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales,**

- que **la décision du maire de placer un hébergeant dans le champ de l'obligation de perception de la taxe et de lui en réclamer le paiement est un acte qui n'est pas détachable de la procédure d'imposition,**
- que **la contestation de cette décision ressortit dès lors aux juridictions judiciaires.**

La portée de l'arrêt du 21 décembre 2006, si elle est bien celle que nous pensons pouvoir lui donner, témoigne d'une parfaite cohérence entre les jurisprudences des deux ordres de juridictions.

## V - La cohérence de la jurisprudence des deux ordres de juridictions

1. L'arrêt que nous venons d'examiner appelle trois séries d'observations :

A - Il est certain que le contentieux portant sur la délibération par laquelle le conseil municipal décide d'instituer la taxe de séjour ne peut relever que de la compétence des juridictions administratives, s'agissant d'un contentieux qui porte, non pas sur l'imposition elle-même, mais sur un acte réglementaire à incidence fiscale (*CE, 8 juillet 1985, Duchamp de Chastaigne, n° 46206, demande en annulation du barème départemental des redevances pour occupation temporaire du domaine public maritime - CE, 12 juillet 1995, Syndicat de l'hôtellerie de plein air du Var, n° 146948, au Rec., fixation du taux de la taxe de séjour*).

B - Si les mots ont un sens, il convient de retenir que, **hormis le contentieux portant sur cet acte administratif, l'ensemble du contentieux né de l'institution de la taxe de séjour relève des juridictions judiciaires.**

Logiquement, ce constat conduit à admettre la compétence de ces juridictions pour connaître de la contestation de la décision du maire portant répartition des lieux d'hébergement par nature et par catégorie.

Un tel contentieux est en effet né de l'institution de la taxe de séjour, sans laquelle la décision du maire n'aurait pas lieu d'être.

C - En prenant parti sur ce point, l'arrêt du Conseil d'Etat réserve bien sûr le cas d'un acte qui serait détachable de la procédure d'imposition, comme tel soumis à l'appréciation des juridictions administratives.

Se pose alors la question de savoir si la décision du maire portant répartition des lieux d'hébergement par nature et par catégorie doit être considérée comme un acte détachable de la procédure d'imposition.

A notre sens, une réponse négative s'impose pour les raisons suivantes :

\* Il nous semble que la jurisprudence du Conseil d'Etat n'admet la détachabilité que lorsque la décision est contestée par un tiers ou lorsqu'elle constitue un préalable procédural conditionnant la décision fiscale.

+ Sur le premier point, il convient de rappeler que si l'hébergeant est un

tiers, simple collecteur de l'impôt établi sur l'hébergé lorsque la taxe est fixée par personne et par nuitée de séjour, en revanche, il est bien considéré, sur le plan fiscal, comme le redevable de la taxe de séjour lorsqu'elle est fixée de façon forfaitaire. Rappelons qu'il peut directement, en cette qualité, porter une contestation devant le juge judiciaire, le cas échéant précédée d'une réclamation adressée au maire de la commune, et non pas seulement se borner à contester le titre exécutoire établi à son encontre.

Or, l'appréciation de la compétence juridictionnelle pour connaître du contentieux concernant une même contribution fiscale ne peut se satisfaire d'une dualité de situations qui conduirait à des situations divergentes.

+ Quant au second point, il comporte bien des nuances :

Ainsi, la décision de refus ou de retrait d'un agrément conditionnant le bénéfice d'un taux réduit de droits d'enregistrement est un acte administratif détachable de la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt (*TC, 17 octobre 1988, SA Cie méridionale de navigation, Rec., n° 2.523 - CE, 7 décembre 1988, Sarl Coffinet, n° 84073 - Cass. com., 30 janvier 1996, société thermale de Jonzac, n° 94-11.202*).

A été qualifié également d'acte détachable le refus du préfet d'accorder au titulaire d'une carte d'invalidité le bénéfice de l'exonération de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (*CE, 6 mai 1994, Rousselle, n° 110173*).

Et nous devons bien admettre que cette jurisprudence ne concerne pas seulement les contribuables eux-mêmes, mais également les tiers collecteurs, ainsi l'employeur admis à contester la décision de l'administration fiscale refusant aux salariés de l'entreprise le droit à une déduction forfaitaire supplémentaires pour frais professionnels entrant en compte pour le calcul des cotisations sociales (*CE, 5 novembre 1993, société Le Courrier de l'Ouest, n° 132305*).

Mais la situation nous semble différente ici :

L'arrêté du maire portant répartition des lieux d'hébergement par nature et par catégorie apparaît comme un acte collectif composé de plusieurs décisions à caractère individuel et non comme un acte réglementaire (*CE, 5 mai 1993, Association de défense des riverains de l'aéroport de Deauville-Saint-Gatien, n° 126450 - CE, 14 octobre 1998, Ministre du tourisme, n° 172243 - CE, 21 mars 2001, Syndicat Lutte pénitentiaire de l'Union régionale Antilles Guyane, n° 231087 au Rec.*).

Le fait de le considérer comme un "arrêté de classement" à caractère ni individuel ni réglementaire ne suffit pas à en faire un acte détachable (*CE, 3 février 1988, Koureredan, n° 81099 - CE, 4 octobre 1989, Schoeny, n° 59244*, selon lesquels une décision administrative relative au classement d'une parcelle ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties).

Mais surtout, la lecture de l'arrêté litigieux révèle qu'il ne constitue en rien un acte préalable mais bien la décision d'imposition elle-même ou, plus précisément, la décision de soumission de chaque établissement concerné à la taxe de séjour dont il précise le montant qui lui correspond. Il ne fait donc qu'appliquer à chacun des lieux d'hébergement l'imposition instituée par l'acte réglementaire de l'autorité délibérante.

\* C'est pourquoi il est difficile de cerner la différence de traitement qui pourrait être faite entre, d'une part, un contentieux portant sur l'arrêté de répartition (ou de classement) des lieux d'hébergement, lequel, dès lors que l'exploitant en a connaissance (notamment par l'ampliation qui lui est adressée), vaut demande par la commune à celui-ci, soit de percevoir la taxe auprès des hébergés et de la reverser au receveur municipal, soit de s'en acquitter directement auprès de celui-ci, et, d'autre part, un contentieux portant sur la réclamation adressée par la commune à un exploitant qui ne respecte pas ses obligations (ce qui était le cas pour les Hospices civils de Lyon), qui vaut tout autant demande de paiement.

\* Enfin, si l'argumentation précédente n'apparaissait pas déterminante, il pourrait être considéré que la décision du maire répartissant les lieux d'hébergement par nature et par catégorie constitue en tout cas l'une des étapes de la procédure d'imposition, en sorte qu'elle n'est pas détachable de celle-ci (*CE, 22 février 1974, Association des propriétaires des communes de Saclas et a., n° 84.895, Rec. p. 134 - CE, 9 février 1983, Andriot, n° 31.084, p. 52*).

2. S'il est admis que l'acte litigieux n'est pas détachable de la procédure d'imposition, ce qui revient à prendre position en faveur de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire pour connaître de l'entier litige (compétence qui ne souffre aucune discussion en ce qui concerne la contestation du titre exécutoire, c'est pourquoi nous n'insistons pas sur ce point), apparaît alors la parfaite cohérence entre les jurisprudences du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation.

Rappelons que lorsqu'une affaire relève du juge administratif, la Cour de cassation peut soulever d'office le moyen pris de l'incompétence du juge judiciaire, ce qu'elle fait en matière fiscale notamment (*Com., 11 mars 2003, n° 00-20.737 P - 2<sup>ème</sup> Civ., 3 mai 2006, n° 04-20.441 P* concernant le contentieux né d'une délibération d'un conseil municipal établissant les tarifs de la redevance d'assainissement).

Or, en matière de taxe de séjour, la Cour de cassation n'a jamais utilisé cette procédure, pour la simple raison que la compétence du juge judiciaire ne paraît jamais avoir fait aucun doute.

Et pourtant, elle a eu à connaître de pourvois relatifs à des litiges présentant des similitudes avec celui qui vous est soumis, en ce sens que l'exploitant contestait l'application de la taxe à son établissement à raison du classement qui lui était appliqué (*ainsi, 1<sup>ère</sup> Civ., 2 avril 2008, n° 07-13.933*).

Plus particulièrement, dans une affaire opposant la commune d'Hyères-les-Palmiers aux Hospices civils de Lyon, elle a jugé que les malades hébergés dans un hôpital ne devaient pas être assujettis à la taxe de séjour, ce qui revient à dire qu'en excluant les établissements hospitaliers du champ d'application de la taxe, elle a implicitement statué sur la pertinence de la décision du maire portant répartition des lieux d'hébergement (*Com., 3 mai 2012, n° 10-24.383 P*).

## **VI - Conclusion**

Par son arrêt du 21 décembre 2006 et alors même que son commissaire du gouvernement se démarquait d'une telle solution, le Conseil d'Etat a dégagé un bloc de compétence judiciaire en matière de contentieux de la taxe de séjour qui présente l'incontestable intérêt d'éviter des décisions contradictoires, notamment, pour ce qui concerne

la taxe de séjour "réelle", un risque de divergence d'appréciation entre le juge administratif, si celui-ci devait être saisi par l'hébergeant, et le juge judiciaire, saisi de la même question par l'hébergé à l'occasion d'un recours contre la taxe à laquelle il serait assujéti.

Il nous semble à cet égard aller dans le sens du souhait exprimé par le président Stirn dans des conclusions présentées devant votre Tribunal en 1991 lorsqu'il affirmait "*qu'un impôt constitue un bloc, dont tout le contentieux relève, sauf dispositions législatives expressément contraires, du même ordre de juridiction*" (cf. TC, 18 mars 1991, *Ministre de l'économie et des finances c/ banque romande*, n° 2636 et 2637, Droit fiscal n° 27, 3 juillet 1991, comm. 1386).

En tout cas, l'argumentation que nous avons développée, qui procède tant d'une pure logique juridique que d'une bonne administration de la justice, nous conduit à conclure à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire pour connaître du litige opposant la société Châteauforn' France à la communauté de communes du Pays Créçois.