

Compte rendu

Commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire

Mission d'évaluation et de contrôle

La fiscalité des hébergements touristiques

- Audition, ouverte à la presse, sur la fiscalité des hébergements touristiques, de M. Stéphane Créange, chef du bureau B 2, M. Laurent Kohler, adjoint au chef du bureau C 1, et M. Damien Lauth, chef de section au bureau B 2, de la direction de la législation fiscale du ministère de l'économie et des finances

Mercredi
12 février 2014
Séance de 9 heures 30

Compte rendu n° 1

SESSION ORDINAIRE DE 2013-2014

**Présidence
de M. Alain Claeys,
président**

M. le président Alain Claeys. Nous entamons un nouveau cycle de travaux de la Mission d'évaluation et de contrôle aujourd'hui consacré à la fiscalité des hébergements touristiques. Trois co-rapporteurs ont été désignés, M. Éric Woerth et Mme Monique Rabin membres de la commission des finances, et M. Éric Straumann, membre de la commission des affaires économiques.

Cette mission doit faire le point des taxes liées à l'activité touristique, parmi lesquelles la taxe de séjour occupe une place majeure et fait depuis longtemps l'objet de critiques récurrentes : complexité, difficultés de recouvrement, adaptation aux nouvelles formes d'hébergement touristique. L'objectif pour lequel ces taxes ont été instituées est-il véritablement atteint ? Le cas échéant, quelles réformes pourrions-nous proposer ?

La fiscalité des hébergements touristiques inclut la fiscalité locale d'une part, la taxe de séjour d'autre part, ainsi que les dépenses fiscales liées au tourisme comme les réductions d'impôt ou le bénéfice du taux réduit de TVA. Lors de cette première audition, nous examinerons, avec M. Stéphane Créange, M. Laurent Kohler et M. Damien Lauth, de la direction de la législation fiscale, la fiscalité locale applicable aux différents types d'hébergements touristiques. Le sujet de la taxe de séjour, qui ne relève pas de cette direction, sera abordé au cours des deux auditions suivantes.

M. Éric Woerth, corapporteur. Nous avons au départ prévu de travailler sur la taxe de séjour. Puis nous avons élargi notre champ d'étude, car elle n'est pas la seule taxe à influencer sur l'offre d'hébergements touristiques. Pouvez-vous, messieurs, nous éclairer sur les types d'impôts susceptibles d'avoir un impact sur cette offre – hôtels, résidences hôtelières ou de vacances et en faire une analyse critique afin d'identifier les points à améliorer

M. Laurent Kohler, adjoint au chef du bureau C 1 de la direction de la législation fiscale. S'agissant de fiscalité locale directe applicable aux hébergements touristiques, une première question a trait à son périmètre, c'est-à-dire aux types d'hébergements visés. Au-delà des hôtels, ce périmètre s'étend jusqu'aux campings ou aux habitations légères de loisirs.

Les différentes impositions directes locales concernées : taxe foncière, sur les propriétés bâties ou sur les propriétés non bâties, taxe d'habitation et/ou cotisation foncière des entreprises (CFE) reposent toutes sur une base identique (qui est ensuite retravaillée) qui est la valeur locative cadastrale.

Voyons tout d'abord ce qu'il en est pour la taxe foncière, sur les propriétés bâties ou sur les propriétés non bâties.

Au titre de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), on distingue trois types de locaux : les locaux industriels (non concernés ici), les locaux d'habitation et les locaux commerciaux. L'assiette d'imposition n'est pas la même selon qu'il s'agit d'un local d'habitation ou d'un local commercial.

Il est assez clair qu'hôtels et meublés de tourisme constituent des locaux commerciaux. En revanche, la question se pose pour des locaux faisant l'objet d'une exploitation para-hôtelière. Ils sont imposés comme locaux commerciaux si au moins trois des quatre prestations suivantes y sont assurées : fourniture de restauration, nettoyage des locaux,

fourniture de linge, organiser un service de réception. À défaut, ils sont imposés comme locaux d'habitation.

Mme Monique Rabin, corapporteuse. Vous faites aussi allusion aux chambres d'hôtes ?

M. Laurent Kohler. Cette grille s'applique quelle que soit la nature des locaux. Elle vaut également pour les foyers de travailleurs par exemple.

M. Éric Straumann, corapporteur. L'administration fiscale est-elle au courant de l'activité des particuliers qui louent régulièrement une chambre de leur habitation au travers d'un site internet, fournissent le linge et en assurent le nettoyage, si ceux-ci ne la déclarent pas ? Dans quelle catégorie faut-il classer ce type de locaux ?

M. Laurent Kohler. Tout changement des caractéristiques ou de l'affectation d'un local doit être déclaré à l'administration fiscale. Mais, vous le comprenez, c'est là une question de contrôle.

M. Éric Straumann. Le site *Airbnb*, au travers duquel des particuliers louent une pièce de leur appartement ou leur appartement tout entier, est en pleine expansion, notamment dans les grandes villes. Ce phénomène fait concurrence à l'hôtellerie. À un moment quelconque, rapproche-t-on les fichiers pour identifier ces propriétaires ? Il n'y a pas de changement d'affectation des locaux. Les locaux de ces particuliers n'étant pas affectés de manière permanente à la location touristique, quelles sont les obligations déclaratives.

M. Laurent Kohler. Sur ce point, il faudrait interroger nos collègues de la sous-direction du contrôle fiscal à la direction générale des finances publiques (DGFIP). Au regard des quatre critères rappelés ci-dessus, il me semble que seule la fourniture de linge est assurée dans un cas comme celui que vous décrivez.

Éric Woerth, corapporteur. C'est plutôt un problème d'imposition des revenus de ceux qui se livrent occasionnellement à une telle activité que de classification des locaux.

M. Laurent Kohler. En effet. Est soumise à la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) toute propriété bâtie, « fixée au sol à perpétuelle demeure et ayant le caractère de véritable construction ». Il n'y a donc pas d'ambiguïté pour les hôtels, les résidences hôtelières ou des locaux d'habitation loués de manière ponctuelle. S'agissant des habitations légères de loisirs, dans un arrêt du 28 décembre 2005, le Conseil d'État a considéré qu'elles devaient être soumises à la TFPB lorsqu'elles sont posées au sol sur un socle et ne sont pas destinées à être déplacées. Dans un arrêt du 9 novembre 2005, la haute juridiction a considéré qu'il en allait de même si elles étaient fixées à des plots en béton plantés au sol. À défaut, n'est imposée à la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) que l'assise de l'habitation légère concernée.

Aux termes de l'article 1380 du code général des impôts, des terrains peuvent être soumis à la TFPB s'ils sont non cultivés et affectés de manière permanente à un usage commercial. Ainsi, selon leur degré d'aménagement, les campings sont soumis soit à la TFPB, soit à la TFPNB. Il est clair qu'une fois aménagé, un terrain sur lequel est implanté un camping n'est plus cultivé. Pour ce qui est de l'affectation à un usage commercial, on considère qu'à partir de la troisième catégorie de camping, telle que résultant de l'arrêté du

6 juillet 2010 classant les terrains de camping en fonction de leurs aménagements, un terrain de camping doit être imposé à la TFPB, alors qu'en deçà, il l'est à la TFPNB.

Mme Monique Rabin, corapporteuse. *Quid* des campings à la ferme ? Ils ne font l'objet d'aucune classification. Des exploitants de campings traditionnels se plaignent d'une concurrence déloyale, les deux types de campings n'étant pas imposés de la même manière.

M. Laurent Kohler. Il faudrait examiner les situations cas par cas. Mais de façon générale, dans le cas d'un camping à la ferme n'offrant que quelques emplacements, il n'y a pas d'affectation définitive à un usage commercial ni d'aménagements tels qu'il y ait une exploitation commerciale. Les propriétaires de campings à la ferme qui seraient imposés à la TFPB pourraient faire valoir la doctrine fiscale actuelle selon laquelle seuls les terrains classés sont imposés de la sorte.

M. Éric Woerth, corapporteur. Avez-vous une idée du montant moyen des sommes en jeu selon que l'usage est commercial ou non ?

M. Laurent Kohler. Je ne dispose pas d'éléments sur les enjeux financiers. En valeur relative, la TFPB a une assiette plus importante que la TFPNB. Par principe, être assujéti à la TFPNB plutôt qu'à la TFPB aboutit à une imposition moindre.

M. Éric Woerth, corapporteur. Nous avons eu l'an passé un long débat en commission des finances sur le fait de savoir s'il convenait d'imposer les terrains de golf à la TFPB ou à la TFPNB, et des solutions transitoires ont été adoptées pour 2014. L'imposition des terrains réservés à des pratiques sportives, très répandus dans les communes touristiques, reste un sujet à éclaircir. L'enjeu est loin d'être négligeable.

M. Laurent Kohler. Aujourd'hui, les terrains qui font l'objet d'une exploitation commerciale sont imposés à la TFPB, les autres à la TFPNB. Après le débat de l'an passé sur l'imposition des terrains de golf, l'article 59 ter de la loi de finances pour 2014 dispose que les terrains de golf « dont l'aménagement n'a pas nécessité de construction d'ouvrages de maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions » seront soumis à la TFPNB à compter de l'imposition due au titre de 2015. L'article 59 quater, quant à lui, autorise les communes et les EPCI à fiscalité propre à exonérer les terrains de golf de TFPB à concurrence de 75 % ou 50 % au titre de 2014. Pour tous les autres terrains, de jeux ou de sport, faisant l'objet d'une exploitation commerciale, la loi dispose qu'ils sont soumis à la TFPB.

M. Éric Woerth, corapporteur. C'est un sujet important car le nombre de terrains réservés à la pratique d'activités de plein air ne cesse d'augmenter. Le critère de l'exploitation commerciale est-il pertinent ? On est en effet souvent dans une situation ambiguë, entre le commercial et le non-commercial. Les terrains de golf sont souvent gérés par des fédérations, mais les parcours sont aussi parfois loués pour des événements particuliers et des droits spécifiques sont de toute façon exigés des non-membres de la fédération. Il est difficile d'imposer une partie du terrain à la TFPB, et une autre à la TFPNB en fonction du pourcentage respectif du chiffre d'affaires soumis ou non à TVA.

M. Laurent Kohler. L'exploitation peut être commerciale, mixte ou non-commerciale. Beaucoup de critères entrent en ligne de compte, comme la nature de l'activité et les conditions d'exploitation elles-mêmes. Les critères actuels, très tranchés, ne valent

certes que ce qu'ils valent, mais au moins ont-ils le mérite de fonctionner. Faut-il en retenir d'autres, plus fins, afin de mieux tenir compte de l'extrême diversité des situations ? Pourquoi pas ? Mais on risque de gagner en complexité.

Mme Monique Rabin, corapporteuse. L'objet de nos travaux est de dresser un état des lieux et d'essayer de simplifier les règles, à la fois pour les contribuables redevables de ces taxes et pour les pouvoirs publics chargés de les percevoir. Il faudrait approfondir le sujet car les aires de loisirs se développent, tandis que parallèlement se multiplient, notamment dans les petites communes, des délégations de service public à des associations proposant des activités de plein air. Il ne faut pas rajouter de critères, mais clarifier les choses en tenant compte de ces évolutions. Beaucoup d'aires, gérées par des associations ou des auto-entrepreneurs, sont finalement imposées.

M. Laurent Kohler. Si on devait modifier les critères, il faudrait en trouver de simples et d'efficaces, ce qui ne serait pas chose facile, vu la diversité des situations. Mais nous sommes ouverts à la discussion.

Je ne suis pas sûr que la pratique d'activités ponctuelles, l'été, sur un terrain non aménagé appartenant à une commune par exemple, doive conduire à modifier l'imposition du terrain. Quant aux propriétés, bâties ou non bâties, appartenant à des personnes publiques, affectées à un service public au sens large et ne produisant pas de revenus, elles sont normalement exonérées de TFPB ou de TFPNB. Un terrain municipal servant habituellement à l'entraînement des pompiers mais utilisé l'été comme aire de sport pour les jeunes de la commune ne verrait pas ses modalités d'imposition modifiées.

M. Éric Woerth, corapporteur. On pourrait s'interroger sur le sujet des pistes de ski. Elles sont aménagées et entretenues ; les skieurs paient un forfait pour y accéder. On voit bien que les critères s'interpénètrent. Peut-être le plus simple serait-il de considérer le pourcentage de construction sur le terrain.

M. Laurent Kohler. En ce qui concerne le domaine skiable, l'emprise des téléphériques et autres équipements est imposée à la TFPB. S'agissant des pistes elles-mêmes, certaines sont simplement aménagées durant l'hiver et, l'été, redeviennent des pâturages, d'autres, pour lesquelles le terrain lui-même a dû être modifié sont plus durablement aménagées. Dans ce dernier cas, on considère qu'il ne s'agit plus de non-bâti.

J'en viens à la taxe d'habitation (TH) et à la cotisation foncière des entreprises (CFE) dues, non par le propriétaire comme pour la taxe foncière, mais par l'occupant.

Les hôtels sont assujettis, non à la TH, mais à la CFE. Dans un arrêt de 1968, le Conseil d'Etat a toutefois considéré que l'occupant d'un appartement meublé dans un hôtel, qui l'occupe de manière permanente et exclusive, devait être imposé à la TH. La haute juridiction a précisé en 1984 que cela s'appliquait même si l'exploitant était, lui, assujetti à la taxe professionnelle – qui était à l'époque l'ancêtre de la CFE. Celui qui loue quelques semaines par an, l'été à la mer ou l'hiver à la montagne, un logement qu'il occupe le reste du temps de manière permanente, reste assujetti à la TH.

M. Stéphane Créange, chef du bureau B 2 de la direction de la législation fiscale. Je vais traiter plus spécifiquement de la CFE. La location d'hébergements touristiques étant par nature une activité professionnelle, elle est à ce titre passible de cette taxe. Cependant, le code général des impôts prévoit expressément une exonération de CFE pour

cette activité. L'exonération est de droit, sauf délibération contraire des communes ou des EPCI à fiscalité propre concernés. D'après nos dernières statistiques, seules 350 collectivités avaient décidé de ne pas accorder d'exonération.

Est exonérée de CFE la location de tout ou partie d'une habitation personnelle à titre de gîte rural, de meublé de tourisme ou de local ne faisant pas l'objet d'un classement. Ces locaux s'entendent comme dépendant de la résidence personnelle, principale ou secondaire, du loueur qui peut donc s'en réserver la disposition en dehors des périodes de location.

Le décret définissant aujourd'hui le gîte rural comme « logement meublé labellisé Gîtes de France » est dépassé. En effet, le label Gîtes de France n'est plus une catégorie de classement depuis 1997 et il existe désormais d'autres labels, comme Clévacances.

Pour ce qui est des meublés de tourisme, ils sont classés dans les conditions prévues à l'article 324-1 du code du tourisme. Les gîtes ruraux aussi font l'objet d'une décision de classement.

Il y a enfin la troisième catégorie, des locaux « non classés ».

Un projet de refonte de ce décret, codifié à l'article 322 FA de l'annexe 3 du code général des impôts, et qui est devenu obsolète a été engagé il y a deux ans, en cherchant à élargir la notion. En février 2013, le Comité des finances locales a rendu un avis favorable sur le projet qui tendait à restreindre l'appellation gîte rural aux seuls meublés de tourisme, classés dans les conditions prévues par le code du tourisme, et situés dans une zone de revitalisation rurale (ZRR). Le commissaire à la simplification y a vu une restriction du champ antérieur, et les consultations ont dû être reprises à l'été 2013, notamment avec le ministère de l'agriculture et la DATAR, dont on attend encore les avis. Une simplification est sans doute possible.

Mme Monique Rabin, corapporteuse. Autant de catégories sont-elles bien utiles ? Il doit être en effet possible de simplifier. Si on souhaite à tout prix opérer des distinctions, ne faudrait-il pas prendre en considération plutôt le périmètre des pôles territoriaux ruraux ?

M. Éric Woerth, corapporteur. Un local est donc assujéti à la soit à la TH soit à la CFE. Quel est l'enjeu financier selon qu'on est assujéti à la TH ou à la CFE ?

M. Laurent Kohler. Le régime de la CFE et celui de la TH s'excluent en effet l'un l'autre. Le fait d'être redevable de l'un exonère en général de l'autre. Dans les ZRR, en application de l'article 1407 III du code général des impôts, les communes et les EPCI peuvent, par délibération, exonérer de TH les gîtes ruraux, les meublés de tourisme... La même exonération facultative est applicable pour la TFPB.

M. Stéphane Créange. Pour ce type d'activité, l'imposition à la CFE se traduit, en réalité, souvent par la CFE minimale. Il faudrait comparer avec ce que rapporterait la TH cas par cas.

M. Éric Straumann, corapporteur. La CFE revient souvent aux structures intercommunales, alors que la TH revient souvent aux communes.

Mme Monique Rabin, corapporteuse. Si on sortait définitivement ces activités du champ de la CFE, l'impact financier ne serait-il pas quasi-nul ?

M. Stéphane Créange. On ne parle là que des gîtes ruraux et meublés de tourisme, pas des hôtels ni des résidences hôtelières.

M. Marc Francina. Peut-on taxer les étrangers qui achètent des résidences secondaires à la montagne, y réalisent des aménagements, et « prêtent » ensuite prétendument ces chalets à des amis, lesdits amis changeant toutes les semaines durant l'hiver ? Les contrôleurs du fisc n'ont pas vraiment de moyens de contrôle, les maires non plus.

M. Laurent Kohler. Ces personnes sont imposées à la TFPB sur ces chalets. Ils sont également soumis à la TH, sans aucun abattement puisqu'il s'agit de résidences secondaires. S'ils réalisent des aménagements importants qui consistent, par exemple, à changer la destination des locaux, ils sont tenus de les déclarer, tout comme ils devraient faire les déclarations nécessaires aux services de l'urbanisme. Sinon, c'est de la fraude. Mais les pouvoirs de l'administration fiscale, vous l'avez dit, sont limités. Elle ne peut notamment pas entrer dans un domicile privé. Si la location est source de revenus réguliers, ceux-ci doivent être déclarés et imposés comme tels à l'impôt sur le revenu.

M. Marc Francina. Les revenus sont versés à l'étranger, où les propriétaires et les locataires résident.

M. Laurent Kohler. Sous réserve des conventions internationales, s'il s'agit de revenus fonciers portant sur un immeuble situé en France, ils sont imposables en France, même si le preneur est étranger et le loyer versé à l'étranger. La difficulté est double : il faut identifier les flux, pour déterminer l'assiette, et ensuite recouvrer l'impôt dû. Des conventions prévoient une assistance fiscale entre États. Ce sont nos collègues de la DGFIP qu'il faudrait interroger sur ce sujet.

M. Éric Straumann, corapporteur. Il semble qu'aujourd'hui les services fiscaux ne se rapprochent pas du tout des sites de location touristique sur internet. Certains biens sont devenus un investissement très rentable, dont les revenus échappent à toute fiscalité, en France en tout cas, et vraisemblablement à l'étranger aussi.

M. Éric Woerth, corapporteur. C'est en effet un problème relevant de la DGFIP et du contrôle fiscal.

M. le président Alain Claeys. Messieurs, nous vous remercions.