

Cour fiscale. Séance du 28 juin 2001. Statuant sur le recours interjeté le 17 avril 2001(4F 01 60) par X. contre la décision rendue le 20 mars 2001 par la **Société de développement Cheyres et Châbles**, 1468 Cheyres. **(taxe de séjour cantonale et locale pour 2001)**

En fait:

- A. Le 20 mars 2001, la Société de développement Cheyres et Châbles (ci-après: la Société de développement) a adressé à X. une facture de fr. 225.- relative à la taxe de séjour 2001 (taxes cantonale et locale) concernant la résidence secondaire dont il est propriétaire sur le territoire de la commune de Cheyres.

- B. Le 17 avril 2001, X. a recouru auprès du Tribunal administratif du Canton de Fribourg. Après avoir relevé que la taxe de séjour cantonale a augmenté de 60% entre 1994 et 2001, il conteste cette évolution en affirmant qu'elle ne correspond à aucune prestation supplémentaire et qu'elle est sans rapport avec l'augmentation du coût de la vie. Le recourant s'élève également contre la méthode de calcul de la taxe, qu'il qualifie d'arbitraire, injuste et inéquitable, dans la mesure où elle ne tient pas compte de l'utilisation effective des résidences secondaires et peut conduire à une double taxation lorsque des hôtes doivent payer une taxe de séjour alors même qu'une taxe de séjour est déjà perçue auprès des propriétaires. Le recourant requiert dès lors un calcul des taxes de séjour basé sur un décompte individuel.

- C. Dans ses observations, la Société de développement conclut à la confirmation de la taxe de séjour forfaitaire 2001 de fr. 225.- pour la résidence secondaire de X. Elle relève que le système de la perception forfaitaire est conforme aux exigences de la loi et rappelle que le nombre de nuitées retenu correspond à une "moyenne de base" qui tient compte notamment de la durée globale des saisons touristiques dans les diverses régions du canton. Quant à l'obligation de payer la taxe de séjour effective pour les locataires éventuels, en plus de la taxe payée par le propriétaire, elle correspond également à une exigence légale. Enfin, la Société de développement justifie l'augmentation de la taxe en se référant à son nouveau tarif et à un courrier de l'Union fribourgeoise du tourisme relatif à la modification de la taxe de séjour cantonale.

En droit :

1. a) Selon l'art. 46 al. 1 de la loi du 20 septembre 1990 sur le tourisme (LT ; RSF 951.1), les décisions prises en application de cette loi sont sujettes à recours conformément au code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). La Cour fiscale du Tribunal administratif est dès lors compétente pour traiter du présent recours (art. 114 al. 1 CPJA et art. 5 du Règlement du 26 février 1992 du Tribunal administratif [RSF151.11]).
- b) Interjeté le 17 avril 2001 contre une décision de la Société de développement du 20 mars 2001, le recours l'a été dans le délai et les formes prescrits (art. 79 à 81 CPJA).

Partant, le recours est recevable.

2. a) La LT règle la question des taxes de séjour en son chapitre troisième (art. 25 à 38). L'art. 25 LT prévoit la perception d'une taxe cantonale de séjour sur l'ensemble du territoire cantonal. Toute société de développement reconnue peut en outre percevoir dans son rayon d'activité une taxe locale de séjour (art. 26 al. 1 LT).

Le produit des taxes de séjour cantonale et locale est utilisé dans l'intérêt des hôtes. Il contribue notamment à financer les prestations d'accueil, d'information et d'animation, ainsi que les équipements touristiques d'intérêt général (art. 27 al. 1 et 2 LT).

L'art. 28 LT dispose que les hôtes de passage ou en séjour sont astreints au paiement des taxes de séjour. L'art. 29 LT prévoit toutefois l'exemption de certaines catégories de personnes, en particulier les personnes domiciliées sur le territoire de la commune où s'exerce la perception de la taxe (let. a).

Le calcul de la taxe fait l'objet des articles 30 à 34 LT. La perception se fait par nuitée ou par forfait (art. 30 LT). Selon l'art. 33 al. 1 LT, sont soumises au paiement par forfait certaines catégories de personnes, parmi lesquelles les propriétaires de résidences secondaires immobilières ou mobilières (let. a) et les locataires de résidences secondaires au bénéfice d'un contrat de location dont la durée est supérieure à soixante jours (let. b). Le forfait comprend les membres proches de la famille des personnes qui y sont soumis (art. 33 al. 2 LT). L'art. 34 let. a LT prévoit que cette perception forfaitaire se fait, pour les résidences secondaires, sur la base de 150 nuitées, par année. Le tarif des taxes locales de séjour est établi par le Conseil d'Etat après consultation des sociétés de développement et sur la base des catégories d'hébergement et

de la classification des sociétés de développement (art. 31 al. 1 et 26 al. 2 LT). Quant au montant de la taxe cantonale de séjour, il est fixé dans un règlement d'exécution (art. 31 al. 3 LT). Toutefois, l'art. 32 LT prévoit une limite maximale par nuitée et par personne de 1 franc pour la taxe cantonale (al. 1) et de 2 francs pour la taxe locale (al. 2).

- b) Le Règlement du 12 mars 1991 d'exécution de la loi du 20 septembre 1990 sur le tourisme (RSF 951.11; ci-après le Règlement), dans sa teneur initiale (BL 1991, p. 117 ss), disposait notamment :

"**Art. 35.** La taxe cantonale de séjour est de :

Taxe cantonale
de séjour (art.
31 al. 3 LT)

- a) 50 centimes par nuitée et par personne dans les établissements hôteliers ou analogues, appartôtels, motels, institutions à service hôtelier en tout genre, centres de formation, chalets et appartements de vacances, appartements ou chambres en location, résidences secondaires immobilières ou mobilières, établissements de cure ou paramédicaux et tous les autres établissements d'hébergement similaire ;
- b) 40 centimes par nuitée et par personne dans les tentes, caravanes tractées ou autotractées et les bateaux habitables ;
- c) 40 centimes par nuitée et par personne dans les auberges de jeunesse, les maisons d'hébergement collectif et les cabanes ou maisons de clubs ; cette taxe est réduite de 50 % pour le enfants de moins de 16 ans, non accompagnés de leurs parents ou représentants légaux ;
- d) 1 franc par mois et fraction de mois supérieure à dix jours, et par personne, dans les instituts, pensionnats, université, appartements et chambres pour étudiants et tous les autres établissements similaires, pour autant que la durée du séjour soit supérieure à trente jours.

Art. 36. Le tarif des taxes cantonale et locale de séjour est adapté régulièrement au coût de la vie, dans les limites de l'article 32 de la loi."

Adaptation
des taxes

L'art. 35 du Règlement a ensuite été modifié à deux reprises. La taxe cantonale de séjour a tout d'abord subi une augmentation de fr. 0.10 (let. a à c), respectivement de fr. 0.20 (let. d) suite à un arrêté du Conseil d'Etat du 12 décembre 1995, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1997. Elle a subi une nouvelle modification introduite par un arrêté du Conseil d'Etat du 21 décembre 1999,

entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001. Cette taxe s'élève désormais à fr. 0.80 (let. a), fr.0.70 (let. b et c) et fr. 1.50 par nuitée et par personne. Une taxe spécifique concernant les nuitées dans les auberges de jeunesse, d'un montant de fr. 0.60 (avec réduction pour les enfants de moins de 16 ans), a également été introduite.

- c) Suite à l'entrée en vigueur du chapitre troisième de la LT, le 1^{er} janvier 1992, l'Arrêté du Conseil d'Etat du 12 mars 1985 fixant les taxes locales de séjour est dans un premier temps resté applicable. Celui-ci prévoyait notamment les tarifs suivants :

Art. 2. Le montant maximal des taxes locales de séjour dans les appartements de vacances, institutions à service hôtelier, villas, chalets et tout établissement similaire, chambres, est le suivant:

- a) 80 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 1.
- b) 70 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 2.
- c) 60 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 3.
- d) 50 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 4.

Art. 3. Le montant maximal des taxes de séjour locales dans les places de campement pour tentes, caravanes ou maisons mobiles, est le suivant:

- a) 70 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 1.
- b) 60 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 2.
- c) 50 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 3.
- d) 40 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 4."

Cet arrêté a été remplacé dès le 1^{er} janvier 1994 par l'arrêté du Conseil d'Etat du 25 janvier 1994 fixant les taxes locales de séjour, sans incidence sur les tarifs en vigueur jusqu'alors. Peu après, par arrêté du 13 septembre 1994 entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995, ces tarifs ont été augmentés à fr.

1.10, fr. 0.95, fr. 0.80 et fr. 0.65 (art. 2) et à fr. 0.95, fr. 0.80, fr. 0.65 et fr. 0.55 (art. 3). Ces tarifs ont une nouvelle fois été modifiés par l'arrêté du Conseil d'Etat du 7 septembre 2000 fixant les taxes de séjour, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (RSF 951.16), qui prévoit notamment:

Art. 2. Le montant maximal des taxes locales de séjour dans les institutions à service hôtelier en tout genre, centres de formation, résidences secondaires, immobilières ou mobilières, ainsi que dans les chalets et appartements de vacances et dans les logements ou chambres en location est le suivant :

- a) 1 fr. 30 par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 1 ;
- b) 1 fr. 05 par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 2 ;
- c) 80 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 3 ;
- d) 65 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 4.

Art. 3. Le montant maximal des taxes locales de séjour dans les tentes, caravanes tractées ou autotractées est le suivant :

- a) 1 fr. 10 par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 1 ;
- b) 90 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 2 ;
- c) 65 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 3 ;
- d) 55 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 4.

Art. 4. Le montant maximal des taxes locales de séjour dans les bateaux habitables est le suivant :

- a) 80 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 1 ;
- b) 70 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 2 ;
- c) 50 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement

de la catégorie 3 ;

d) 40 centimes par nuitée et par personne pour les sociétés de développement de la catégorie 4.

3. a) En l'espèce, le recourant fait notamment valoir que l'augmentation de la taxe de séjour cantonale est sans rapport avec l'augmentation du coût de la vie. Par ce grief, il invoque la violation de l'art. 36 du Règlement. En dépit du fait que ce reproche particulier semble s'adresser à la seule taxe cantonale, il se justifie également d'examiner d'office la conformité de l'évolution des tarifs concernant la taxe locale de séjour.

Les nouveaux tarifs relatifs aux taxes de séjour cantonales et locales entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2001 restent inférieurs aux limites maximales prévues par l'art. 32 LT (cf. à ce sujet: Message n° 184 accompagnant le projet de loi sur le tourisme *in* BGC 1990, p. 271ss, p. 282; les débats parlementaires ne sont à ce jour pas encore publiés!). Il n'en demeure pas moins que le texte clair de l'art. 36 du Règlement prévoit uniquement une adaptation régulière du montant des taxes à l'évolution du coût de la vie. Or il n'y a pas de raison que le Conseil d'Etat n'applique pas cette disposition qu'il a édicté à sa propre intention. Il ne pouvait dès lors pas justifier les augmentations prévues par ses arrêtés du 21 décembre 1999 et du 7 février 2000 en invoquant, en sus du renchérissement, les besoins supplémentaires de l'Union fribourgeoise du tourisme (en particulier pour la nouvelle antenne d'information touristique sur le site du Restoroute de Lully) et des sociétés de développement qui exploitent un office de tourisme permanent.

Une comparaison avec les données statistiques sur l'évolution de l'indice suisse des prix à la consommation (cf. not. Annuaire statistique du canton de Fribourg, p. 142) démontre que les augmentations de tarifs effectuées depuis l'entrée en vigueur de la LT, en particulier celles résultant des arrêtés du Conseil d'Etat du 21 décembre 1999 (taxe de séjour cantonale) et du 7 février 2000 (taxe de séjour locale pour les sociétés de développement des catégories 1 et 2), excèdent de façon générale la seule adaptation au renchérissement, en violation de l'art. 36 du Règlement. A cet égard, il convient de relever que les tarifs et les catégories qu'ils distinguent forment un ensemble cohérent. En conséquence, le grief du recourant s'avère en tout cas fondé en ce qui concerne la taxe cantonale, dont le montant est fixé en application du seul tarif fixé par le Conseil d'Etat. La décision attaquée doit ainsi être partiellement annulée dans la mesure où le montant de cette taxe n'est pas conforme à la prescription de l'art. 36 du Règlement.

Par contre, indépendamment des nouveaux tarifs fixés par le Conseil d'Etat, le montant de la taxe de séjour locale perçue pour 2001 par la Société de développement auprès des propriétaires de résidences secondaires, à savoir

fr. 0.70 par nuitée, ne représente qu'une augmentation de 17% par rapport au tarif maximal fixé par le Conseil d'Etat dans son arrêté entré en vigueur le 1^{er} mai 1985. Cette différence est pleinement justifiée par l'évolution du coût de la vie durant cette période de 15 ans, de telle sorte que la décision doit être confirmée en ce qui concerne le montant relatif à la taxe de séjour locale, à savoir fr. 105.-. En conséquence, seul le montant correspondant à la taxe de séjour cantonale, à savoir fr. 120.-, devra être corrigé.

- b) Le recourant s'élève également contre la méthode de calcul de la taxe, dans la mesure où elle ne tient pas compte de l'utilisation effective des résidences secondaires et qu'elle pourrait conduire à une double taxation auprès des propriétaires et des hôtes. Il requiert un calcul des taxes de séjour basé sur un décompte individuel.

Dans plusieurs décisions rendues en 1993 (deux arrêts ont été publiés dans la Revue fribourgeoise de jurisprudence = RFJ 1993 p. 378 ss et 384 ss) et confirmées par la suite, la Cour fiscale du Tribunal administratif a rappelé qu'en lieu et place du nombre de nuitées effectives, la législation peut prévoir un forfait, obligatoire ou facultatif, qui tienne compte des circonstances moyennes, et non des circonstances individuelles de chaque cas. En effet, l'adoption pour des raisons pratiques d'une certaine schématisation est admissible voire inévitable en matière fiscale, même lorsque le droit à l'égalité de traitement des contribuables n'est plus totalement garanti dans toute la mesure souhaitée, pour autant que les impôts ou taxes concernés soient modiques et puissent être considérés comme des montants minimaux. Pour cette raison, eu égard à la base légale des art. 33 ss LT, le grief du recourant relatif au mode de calcul forfaitaire de la taxe est dénué de pertinence. En outre, il peut être ajouté que la Cour fiscale du Tribunal administratif s'est déjà penchée sur la question de l'inégalité liée au mode de calcul forfaitaire choisi par le législateur (absence de prise en compte de la capacité d'hébergement effective de la résidence secondaire). En considération du montant alors modique de la taxe, la réglementation en vigueur avait tout de même été considérée comme un schématisation acceptable, mais à la limite de l'inconstitutionnalité. Il convient en l'espèce de se rallier à cette considération, dans la mesure où il est ici uniquement question d'augmentations proportionnelles à l'évolution du coût de la vie.

4. Conformément à l'issue de la procédure, une part des frais de procédure, à hauteur de fr. 150.-, doit être mise à la charge du recourant (Art. 131 CPJA). Aucun frais ne peut être exigé de la part de la société de développement intimée (art. 133 CPJA).

**Par ces motifs,
la Cour fiscale
d é c i d e :**

1. Le recours est partiellement admis. En ce qui concerne le montant relatif à la taxe de séjour cantonale, la décision attaquée est annulée et l'affaire est renvoyée à l'instance précédente pour nouvelle décision au sens des considérants.

Pour le reste, le recours est rejeté. En particulier, la décision attaquée est confirmée quant au montant relatif à la taxe de séjour locale.