



LES NOTES DE L'INSTITUT

Octobre 2009

Europe, État, collectivités locales : quelle place pour le principe de subsidiarité en matière fiscale ?

par l'Institut de l'entreprise

L'Institut de l'entreprise est un centre de réflexion, indépendant de tout mandat syndical ou politique. Notre vocation est d'aider nos adhérents à mieux comprendre leur environnement économique et social et à agir sur celui-ci. Nous nous appuyons pour cela sur la production d'études et sur l'organisation de rencontres et de sessions de formation.

Dans chacune de nos activités, nous développons une pédagogie des faits ; nous privilégions une démarche prospective et situons l'ensemble de nos réflexions dans la dimension internationale qui est celle de nos adhérents.

RÉFLEXION

Notre activité de réflexion se déploie autour des enjeux qui sont au cœur de la relation entre l'entreprise et son environnement. Pour diffuser nos analyses et nos propositions, nous privilégions trois canaux complémentaires : des notes d'étude, le site internet Débat&co (www.debateco.fr), et la revue *Sociétal*.

RENCONTRES

Nos différentes manifestations visent à alimenter la réflexion collective de nos adhérents. Dirigeants d'entreprise, personnalités politiques, experts issus de l'entreprise ou du monde universitaire sont invités à s'exprimer à l'occasion de déjeuners-débats, de conférences et de colloques.

FORMATION

Nous développons des programmes visant à mieux faire connaître l'entreprise à des publics qui évoluent hors de celle-ci, mais qui sont amenés à interagir au quotidien avec elle. Nous nous adressons en particulier à quatre publics : les enseignants de Sciences Économiques et sociales ; les élèves journalistes ; les fonctionnaires (inspecteurs des impôts, magistrats et inspecteurs du travail) ; les « jeunes leaders » de demain à travers l'IHEE.

Créé en 1975, l'Institut de l'entreprise est une association qui regroupe plus de 120 adhérents – pour l'essentiel des grandes entreprises auxquelles s'ajoutent quelques établissements d'enseignement supérieur et quelques fédérations professionnelles.

Pour en savoir plus : www.institut-entreprise.fr

Europe, État, collectivités locales : quelle place pour le principe de subsidiarité en matière fiscale ?

Institut de l'entreprise



© Institut de l'entreprise, 2009

Tous droits de reproduction, de traduction, d'adaptation et d'exécution
réservés pour tous les pays

Directeur de la publication : Jean-Damien Pô, délégué général de l'Institut de l'entreprise

SOMMAIRE

Introduction	5
1. L'application du principe de subsidiarité en matière fiscale à l'Union européenne	9
1. LE FINANCEMENT DE L'UNION EUROPÉENNE NE S'INSCRIT PAS DANS UNE LOGIQUE DE FÉDÉRALISME FISCAL	10
A. Un régime de financement orienté vers un objectif de stabilité, dans lequel les ressources fiscales ne tiennent qu'une place réduite	10
B. L'Union européenne peine à être inscrite dans la catégorie du « fédéralisme fiscal »	11
C. L'hypothèse de l'institution d'un impôt européen se heurterait à d'importantes difficultés	13
2. LES INTERVENTIONS DE L'UNION EUROPÉENNE EN MATIÈRE FISCALE SONT ÉTENDUES, MAIS IMPARFAITES	16
A. L'action communautaire dans le domaine de la fiscalité obéit à un cadre institutionnel particulier, auquel s'ajoutent les contraintes propres au principe de subsidiarité	16
B. L'entreprise d'harmonisation de la fiscalité parmi les États membres a été un processus de long terme, qui a débouché sur des résultats imparfaits	20
C. Si des questions restent ouvertes, trois perspectives pourraient d'ores et déjà être tracées pour une rénovation des conditions des interventions fiscales de l'Union européenne	25

2. Gouvernance fiscale et principe de subsidiarité : le cas des collectivités territoriales françaises	31
1. DANS UN CADRE INSTITUTIONNEL RÉNOVÉ, LA NÉCESSITÉ DE RÉFORMER LA FISCALITÉ LOCALE FAIT PLUS QUE JAMAIS CONSENSUS	32
A. La décentralisation a transformé l'économie des dépenses et ressources des collectivités locales	32
B. L'extension de l'autonomie des collectivités locales pose des difficultés multiples	35
C. Imparfaite et mal régulée, la fiscalité locale mérite d'être réformée	37
2. BIEN PLUS QUE LA CONSTITUTION, LES HABITUDES ET IDÉES REÇUES ONT JUSQU'ICI EMPÊCHÉ TOUTE RÉFORME	41
A. Les dispositions constitutionnelles et organiques ouvrent des perspectives étendues	41
B. Le principal obstacle réside surtout dans l'existence de nombre d'idées reçues	44
C. Les pratiques étrangères sont une source d'inspiration encore trop négligée	53
3. DANS UN CONTEXTE TRÈS OUVERT, QUELLE RÉFORME EST ENVISAGEABLE POUR LA FRANCE ?	58
A. L'obstacle de la réforme de la taxe professionnelle est désormais levé	58
B. De très nombreuses possibilités techniques sont ouvertes, mais la piste d'un partage des recettes d'impositions nationales mériterait d'être examinée de manière prioritaire	59
C. Quelle pourrait être la bonne assiette nationale ?	60
D. Quelle serait la clé de répartition la plus pertinente ?	63
E. Quelle recette partager ?	63

INTRODUCTION

La subsidiarité est un principe régulateur de l'exercice de compétences entre un État fédéral et des collectivités fédérées, inspiré des doctrines fédéralistes. Depuis le traité de Maastricht, cette notion a été traduite en droit communautaire et figure désormais dans les traités¹. Dans une perspective d'optimisation du niveau auquel est exercée une compétence, le principe de subsidiarité préside à la répartition des compétences entre l'Union et les États membres. L'une de ses caractéristiques singulières réside dans son ambivalence : il permet à la fois de justifier la centralisation de l'exercice d'une compétence, comme de plaider pour sa décentralisation. Doté d'une plasticité certaine, ce principe n'est pas tant une règle qu'une méthode d'analyse de la répartition des compétences et des ressources des collectivités. C'est à ce travail analytique qu'a procédé la commission Modernisation de la fiscalité de l'Institut de l'entreprise.

En France, nonobstant son inspiration communautaire et sa filiation avec des doctrines d'inspiration fédéraliste, ce concept a rencontré un certain succès, au point qu'il a rapidement été utilisé pour décrire le partage des compétences entre l'État et les collectivités territoriales et analyser leurs évolutions. La révision constitutionnelle du 28 mars 2003 relative à l'organisation décentralisée de la République a introduit cette notion dans le droit constitutionnel français, la constitution disposant désormais au 2^e alinéa de l'article 72 que « les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en œuvre à leur échelon ».

* * *

En considérant le niveau de l'État comme un niveau d'exercice de pouvoirs de référence, par rapport au niveau supra-étatique de l'Union européenne et au niveau infra-étatique des collectivités territoriales, l'application du principe de subsidiarité à la matière fiscale ouvre deux champs de réflexion.

1. Art 5 § 2 TUE : « Dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si, et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent être réalisés de manière suffisante par les E-M, et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire. »

1. Le financement par l'impôt des collectivités publiques. En premier lieu, l'application du principe de subsidiarité emporte des conséquences financières. L'exercice de compétences requiert en effet d'être financé d'une manière adéquate, ce qui peut s'envisager selon de nombreuses modalités techniques². Se pose alors une question de gouvernance fiscale : dans quelle mesure, sous quelles conditions et avec quelles alternatives chacun de ces niveaux de collectivités doit-il être financé par l'impôt ? Quelles peuvent être les différentes modalités de financement par l'impôt, tant les modalités d'exercice d'un pouvoir fiscal par une collectivité peuvent être variées, et sur quelles capacités contributives peut-il être assis ? Conformément aux représentations communément admises, le financement fiscal est-il en soi une garantie d'autonomie pour une collectivité ?

2. L'exercice de compétences normatives dans le domaine fiscal. Indépendamment du fait d'être financé par l'impôt, l'État, l'Union européenne, de plus en plus, mais aussi les collectivités territoriales définissent conjointement la norme fiscale à travers l'exercice de compétences réglementaires, ou au moyen de stratégies d'influence. Les attributions des différents niveaux de collectivité en la matière peuvent être interrogées à l'aune du principe de subsidiarité, c'est-à-dire de la pertinence d'une intervention au niveau supranational, national ou local, en termes d'efficacité d'administration de l'impôt et de minimisation des effets distorsifs, toujours intimement liés à la fiscalité.

* * *

L'objet de cette étude est donc de poser une double question de gouvernance fiscale. Dans un contexte de coexistence organisée entre différents niveaux de collectivités autonomes, parmi lesquelles l'État conserve une place centrale, se posent des questions de répartition des ressources fiscales, de partage des compétences normatives, toutes liées à la problématique de l'autonomie, en particulier financière, des différentes collectivités.

En fonction du niveau des dépenses publiques pour chaque « échelon » de collectivité³, les différents aspects de la question prennent une acuité distincte.

2. Tel que relevé par l'OCDE, trois grandes formes de financement existent, éventuellement complémentaires entre elles : différentes formes de subventions budgétaires, une mise en commun et un partage des ressources fiscales, avec des degrés variables d'influence des différents niveaux de collectivités, un financement fiscal, notion recouvrant des modalités très variées d'exercice de pouvoir fiscal.

3. 26 régions (dont quatre outre-mer), 100 départements (dont quatre outre-mer), 2 600 établissements publics de coopération intercommunale, 36 000 communes.

Pour ce qui concerne l'Union européenne, le niveau modeste atteint par les dépenses publiques communautaires, de l'ordre de 0,89 % du RNB de l'UE27 en crédits de paiement⁴ en 2009, ainsi que les contraintes fortes existant sur la structure et l'orientation de ces dépenses font en sorte que la question de la nature de leurs ressources n'est pas la plus aiguë.

Les enjeux de politique fiscale et de réglementation des impôts découlant de l'intervention de l'Union sont par contre très importants, conformément à sa vocation d'être avant tout le cadre d'organisation d'un marché intérieur unifié. En la matière, les réalisations sont déjà significatives, bien entendu en ce qui concerne la TVA, mais pas uniquement, puisque de nombreuses dispositions fiscales ont été impactées par les normes, mais aussi par la jurisprudence communautaire. À ce jour, l'activité de l'UE en matière fiscale semble se situer à une période charnière, entre possibilités d'extension de travaux ambitieux d'harmonisation à de nouvelles impositions (ainsi des travaux de réflexion engagés depuis 2001 pour l'IS) et une approche souple et limitée de « coordination » de l'évolution des dispositions nationales.

À l'inverse, compte tenu du poids des dépenses publiques locales, qui atteignaient en France en 2007 les 200 Mds€, en progression de 6,5 %, dont 41 Mds€ de dépenses d'investissement, en progression de plus de 10 % sur l'année⁵, la structure des ressources des collectivités locales, le poids de la fiscalité en leur sein et le degré d'autonomie dans leur utilisation sont des questions majeures, dont l'incidence est bien plus forte que celle de leur influence sur la norme fiscale. À ce sujet, il apparaît que les représentations courantes dans le débat public sont bien souvent approximantes et incomplètes : mode de pensée en termes d'affectation d'assiettes, sans poser la question préalable de l'appréhension des capacités contributives adaptées aux collectivités locales, appréciation de l'autonomie à la seule aune du poids des ressources fiscales parmi l'ensemble des recettes locales, sans analyse fine de l'effet sur l'autonomie financière des différentes composantes du pouvoir fiscal, ou des pratiques de pays étrangers en la matière...

C'est pour ces raisons que l'Institut de l'entreprise a engagé des travaux de réflexion sur le thème de la subsidiarité fiscale, en ce qui concerne la France, entendant analyser de manière horizontale les différents aspects liés au double éclatement des ressources fiscales d'une part, du pouvoir normatif fiscal entre différentes institutions et différents niveaux de pouvoir, d'autre part.

4. Soit 116,1 Md€, 133,8 Md€ en crédits d'engagement, soit 1,03 % du RNB UE-27.

5. Source : Cour des comptes, rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques 2008, p. 31 et suivantes.

1

L'application du principe de subsidiarité en matière fiscale à l'Union européenne

Bien que présentant parfois l'apparence d'un financement partiel par l'impôt, le financement de l'Union européenne est assuré au moyen de « cotisations » des États membres, parfois certes techniquement liées à certaines impositions, mais dont la logique est bien celle d'une cotisation, à la charge des États membres. Quant à la thématique de « l'impôt européen », elle continue à relever à ce jour du seul champ de la prospective. À ce titre, la structure des ressources fiscales de l'Union procède, à l'instar de ce qui peut être observé dans des États fédéraux, d'une volonté d'encadrer et de limiter le niveau des dépenses publiques décidées et mises en œuvre à ce niveau (1.).

Ainsi dépourvue de moyens budgétaires étendus, l'intervention de l'Union est essentiellement normative, conformément à la finalité historique du projet européen de constitution d'une communauté au moyen du droit, dans la perspective de l'organisation d'un grand marché intérieur unifié. Cantonnée au seul champ de la production de normes, l'intervention de l'Union en matière fiscale n'est pas pour autant anodine. Ayant pris au cours du temps des formes variées, se situant à ce jour vraisemblablement dans une période de réorientation de ces objectifs, les interventions européennes en matière fiscale s'avèrent aujourd'hui très structurantes pour les domaines concernés. Ceux-ci ne recouvrent pourtant pas toujours ceux pour lesquels il semblerait le plus pertinent de coordonner ou d'harmoniser les dispositions nationales (2.).

1. LE FINANCEMENT DE L'UNION EUROPÉENNE NE S'INSCRIT PAS DANS UNE LOGIQUE DE FÉDÉRALISME FISCAL

A. Un régime de financement orienté vers un objectif de stabilité, dans lequel les ressources fiscales ne tiennent qu'une place réduite

Les ressources de l'Union européenne correspondent au système de ressources propres, évolutif depuis l'institution des communautés, mais figé dans sa structure et son principe depuis le « paquet Delors¹ ». Ces ressources garantissent à l'Union une autonomie relative, dans la limite d'un plafond et d'une évolution qui dépendent largement des résultats d'une négociation, dans laquelle les États sont les acteurs déterminants. Le système actuel est ainsi assimilable à un partage négocié de ressources d'État, comportant tout ou partie de certaines ressources de nature fiscale, dont le niveau est arrêté après que les besoins de financement pluriannuels ont été arrêtés. La principale variable d'ajustement est d'ailleurs une contribution budgétaire, la « ressource propre PNB », dont le taux d'appel varie annuellement, en fonction des produits prévus pour ce qui concerne les autres ressources propres.

Tel qu'il est défini par les traités et leurs textes d'application, le « régime financier » de l'Union est très nettement orienté vers un objectif de stabilité. Les mécanismes de régulation sont multiples et leur effet puissant.

Le principe d'équilibre budgétaire est d'une portée particulièrement étendue. Le budget est intégralement financé au moyen des ressources propres et l'endettement n'est une option ouverte que pour le financement d'opérations de prêts. Les mécanismes d'ajustement qui en découlent sont très ancrés dans la pratique institutionnelle. Dans les conditions actuelles, par exemple, aucune espèce d'excédents budgétaires, découlant de recettes fiscales supérieures aux prévisions ne pourrait être constatée au niveau de l'Union, puisque les recettes sont automatiquement ajustées aux dépenses au moyen de la ressource PNB dans une perspective pluriannuelle, que ce soit à la hausse, ou à la baisse.

Les perspectives financières établissent des plafonds annuels de dépenses en volume par finalités de dépenses, dont la somme doit être égale au plafond annuel de ressources propres, exprimé en pourcentage du PNB. Une fois déterminées, ces règles sont

1. Série de décisions et règlements du 24 juin 1988, aménagé par la suite mais demeuré inchangé dans ses principes.

applicables à toutes les institutions pour une période de six années. Seul un accord inter-institutionnel (Commission, Conseil, Parlement), en pratique très difficile à obtenir, peut permettre d'y déroger.

Enfin, l'évolution annuelle des dépenses est étroitement encadrée par des règles relatives à la progression maximale des plus sensibles d'entre elles. Il en est ainsi des dépenses agricoles, soumises à un plafond de progression annuel, ou des dépenses non obligatoires, régies par un taux maximal d'augmentation arrêté par la Commission en fonction de critères objectifs².

Le régime financier de l'Union comme la nature de ses ressources propres sont ainsi caractéristiques d'un choix politique des États membres de borner les interventions financières de l'Union.

B. L'Union européenne peine à être inscrite dans la catégorie du « fédéralisme fiscal »

Les attributs du fédéralisme fiscal

La notion de fédéralisme fiscal est issue de la théorie économique*. Les travaux en la matière ont consisté à démontrer qu'il était possible d'assurer une offre optimale de biens collectifs, dans un pays qui comprendrait différents niveaux d'institutions, en raison de la mobilité des agents, vecteur de la révélation de leurs préférences individuelles en matière de biens publics. Celle-ci est une incitation pour que les collectivités utilisent efficacement leurs ressources. Dans ce cadre d'analyse, le fédéralisme, c'est-à-dire la coexistence de différents niveaux d'institutions, joue alors un rôle de substitut au marché pour la production des biens collectifs. Pour cette approche théorique, les citoyens-usagers peuvent donc arbitrer entre différentes localisations, selon les régimes fiscaux en vigueur. Seule une certaine diversité de collectivités peut donc permettre un tel arbitrage, réputé vertueux.

Cette notion décrit les conséquences financières du choix d'une organisation fédérale pour un État, ou de manière générale, d'une organisation à plusieurs niveaux de collectivités dotées de certaines marges d'autonomie. Centré autour de l'idée d'autonomie financière, le fédéralisme fiscal comporte trois implications :

2. L'évolution du PNB communautaire, la variation moyenne des budgets nationaux des États membres, l'évolution des prix.

- une *répartition des missions* (et des dépenses afférentes) entre entité fédérale et entités fédérées ;
- une *répartition des recettes* entre ces entités, diverses modalités étant envisageables entre autonomie fiscale plus ou moins forte et intégration des recettes au niveau central, assortie d'une redistribution ;
- l'organisation d'une *solidarité financière fédérale*, de formes et d'ampleur variables.

*. Tiebout, 1956, *A Pure Theory on Public Expenditure* ; Oates WE, 1972, *Fiscal Federalism*.

La situation de l'Union européenne ne répond de manière satisfaisante à aucun des trois critères caractérisant une organisation selon le modèle du fédéralisme fiscal.

- Autonomie des dépenses : les dépenses ne sont d'organisation libre ni dans leur existence, ni dans leur montant.
- Autonomie des recettes : en l'absence d'un pouvoir fiscal propre à l'Union, au sens de définition de l'impôt et de perception de son produit, sa situation n'est conforme ni aux modèles de fédéralisme concurrentiel, ni à ceux de fédéralisme coopératif.
- Coopération financière : la rubrique « actions structurelles », regroupant l'ensemble des actions tendant à favoriser la cohésion économique et sociale de l'Union, se traduisant par des dépenses tendant à favoriser la péréquation des niveaux de vie, des tissus économiques locaux ou des équipements productifs et infrastructures ne représentait en 2006 que 44 Mds€, soit 36 % d'un budget communautaire, qui ne s'élevait lui-même qu'à 1,02 % du PNB communautaire.

La construction européenne a permis de déboucher sur un équilibre *a priori* adapté aux enseignements de la théorie économique du fédéralisme fiscal, conforme en cela aux exigences du principe de subsidiarité. En effet, l'apport essentiel de la théorie économique du fédéralisme fiscal a consisté à établir qu'une allocation décentralisée des biens publics répondant à la diversité des préférences des agents était à même d'être socialement efficace. Or le niveau limité des dépenses communautaires (0,89 % du RNB 27) et sa structure très fortement décentralisée (80 % de la dépense est déléguée à des collectivités de niveau inférieur), même si elles n'ont à ce stade encore pas spécifiquement été étudiées sous cet angle, témoigneraient ainsi d'une organisation conforme au principe de subsidiarité.

Mais sous l'angle de la gouvernance, cette situation apparaît critiquable. En principe, l'exercice d'un pouvoir de décision en matière de dépenses et en matière de recettes vont de pair. Les interventions de l'Union européenne sont certes motivées par un objectif d'harmonisation, en vue d'un bon fonctionnement du marché intérieur. Mais il n'en reste pas moins que l'Union, bien que ne disposant d'un budget limité à 1 % environ du produit intérieur brut communautaire est bien le lieu de très nombreuses décisions, qui ont pour effet de générer des dépenses publiques (par exemple, normes techniques propres à certaines installations publiques) ou de porter préjudice aux recettes (par exemple, le traitement des pertes fiscales à l'occasion de la cession de filiales³). Il en résulte, dans l'ensemble, une situation assez déséquilibrée. Alors que les aménagements apportés par le juge communautaire sont parfois importants, ceux-ci prennent le plus souvent la forme d'ajustements « négatifs », c'est-à-dire que le juge interdit, ou frappe d'illégalité au vu du droit communautaire des pratiques ou des dispositifs, sans pour autant indiquer, de manière plus positive, la voie qui serait à emprunter. Or, les capacités de « reconstruction » du législateur européen sont quant à elles bien plus limitées. Le pouvoir normatif européen, limité, de type « confédératif », impliquant d'ardues négociations entre États rend ainsi difficile les évolutions requises par les décisions de la CJCE. L'équilibre s'en trouve affaibli.

C. L'hypothèse de l'institution d'un impôt européen se heurterait à d'importantes difficultés

Plusieurs projets de refonte du système de ressources propres de l'Union se traduisant par la création de nouvelles ressources ont déjà été envisagés, notamment en 1992 à l'initiative de la Commission qui avait alors proposé une directive relative à la taxation des produits énergétiques et de l'électricité, ou encore plus récemment en 2007 par le Parlement européen⁴. Mais l'institution d'une taxation européenne n'a jusqu'ici pas été examinée sous une forme conclusive. Elle ne l'est plus aujourd'hui que sous une forme très prospective⁵, énonçant le plus souvent les pistes de l'attribution à l'UE d'une surtaxe à la TVA, d'un impôt sur les sociétés harmonisé, ou d'une « éco-taxe ».

La manière dont le sujet est abordé est illustrative d'un défaut trop fréquemment rencontré en matière de réflexion sur la subsidiarité fiscale. Il est en effet le plus souvent

3. *Marks and Spencer*, CJCE, 13 décembre 2005.

4. Parlement européen, Commission budgétaire, rapporteur M. Lamassoure, *Report on the future of the European Union own's resources*, 2007.

5. Par exemple : Notre Europe, E. Rubio, *The Case for a European Tax : Benefits, Practical Aspects and Options for Endowing the EU with a Veritable Own Resource*, 2008.

directement question d'attribuer une assiette à une collectivité, sans que le préalable logique, c'est-à-dire l'identification de capacités contributives adaptées, ne soit traité. Ainsi, toute réflexion sur l'institution d'une imposition européenne devrait d'abord s'attacher à définir les contours d'une capacité contributive qu'il semblerait légitime et efficace de taxer, au vu des caractéristiques de la collectivité bénéficiaire. Pour ce qui concerne l'Union européenne :

- L'existence d'une base juridique solide, établissant un principe de solidarité par l'impôt à raison de leurs facultés contributives, fait défaut pour retenir une imposition des *revenus des personnes physiques* ;
- La taxation de la *dépense finale*, c'est-à-dire la TVA, pourrait être envisagée sous la forme d'un taux additionnel, nécessairement faible, dont le produit serait affecté à l'Union. La principale limite d'une telle évolution serait de rendre moins lisible cet impôt. De plus, cette piste constituerait une nette rupture : il n'est pas certain que les États membres y soient prêts ;
- La taxation de certaines *externalités négatives* dans une optique de redevance semble de manière générale peu conforme au principe de subsidiarité, dans la mesure où dans tous les cas, l'effet de ces externalités s'observe au niveau local ou répond à des engagements nationaux, à l'exception sans doute d'une éventuelle fiscalité carbone européenne ;
- Les *bénéfices*, en revanche, semblent en première analyse constituer une capacité contributive adaptée à l'échelle européenne, en raison de la structure des groupes, ou encore des avantages pour les entreprises découlant de l'achèvement du marché intérieur.

Ce n'est qu'une fois qu'une capacité contributive semble pouvoir être retenue de manière justifiée qu'il faut alors s'intéresser aux modalités de la taxation, en termes d'assiette, ou de détermination du taux. Dans l'idée d'une imposition européenne des bénéfices, il faudrait alors étudier la définition de l'assiette, sans doute harmonisée et arbitrer sur la question du taux, unique, ou variable selon les États.

Cependant, la perspective de très long terme de cette analyse, ainsi que des raisons de pilotage des finances publiques ou des considérations techniques justifient que cette hypothèse ne soit pas abordée plus en détail.

Sur le plan des principes, la reconnaissance d'un pouvoir fiscal à l'Union n'aurait de sens que dans la mesure où l'existence d'une capacité autonome à faire varier ses ressources irait de pair avec une libre détermination des dépenses, tant en termes de destination, que de volume. Or l'adhésion des États à un tel schéma semble très loin d'être acquise.

Au niveau des principes, toujours, il faudrait alors s'interroger sur le sens qu'il y aurait à une centralisation du pouvoir fiscal au profit de l'Union, alors que son champ d'intervention resterait toujours étroitement borné par les traités et que plus de 80 % des dépenses resteraient décentralisées. Une telle hypothèse paraît peu respectueuse du principe de subsidiarité.

De plus, le développement d'une fiscalité européenne ne manquerait pas de susciter des coûts nouveaux. Il peut en effet sembler souhaitable que l'existence d'une administration fiscale soit le corollaire de l'attribution d'un pouvoir fiscal, selon un principe de base selon lequel celui qui perçoit l'impôt doit être à même d'en assurer la gestion. Premièrement, le parallélisme des attributions est un facteur positif de recherche de contrôle des coûts et de minimisation du taux d'intervention. Deuxièmement, la capacité à disposer de données précises relatives aux impositions imparties, en un mot à faire usage de ses responsabilités de politique fiscale est étroitement liée à l'existence de remontées de données fiables et complètes, ce qui suppose l'existence d'une administration fiscale. Pour ces raisons, l'institution d'une fiscalité européenne devrait aller de pair avec la création d'une administration fiscale européenne. Or, les coûts, voire les déséconomies d'échelles à l'instituer, ne serait-ce qu'en considération de facteurs linguistiques, seraient importants.

Enfin et surtout, dans l'hypothèse retenue d'une imposition européenne des bénéfices, sans doute la plus plausible, compte tenu des caractéristiques de la capacité contributive ciblée, ainsi que du rendement d'une telle imposition, la problématique de pilotage des finances publiques, à régime financier constant apparaît difficile à résoudre. En effet, le rendement d'un impôt sur les sociétés, assis sur les bénéfices, serait fortement variable au cours du cycle économique, comme cela est observé de manière constante. Le financement au moyen d'impositions dont le produit est volatil ne pose pas nécessairement problème, s'il est assorti de règles prudentielles de gestion précises, ou de la capacité à recourir à l'endettement. Tel est par exemple le cas du bénéfice des droits de mutation aux communes et départements français. Mais s'agissant de l'Union, il serait sans doute très complexe de définir des règles prudentielles adaptées. L'évolution de l'activité économique d'un ensemble aussi large que l'Union est en effet plus difficile à apprécier et anticiper que les fluctuations d'un marché immobilier local. De surcroît, le régime financier rigoureux de l'Union lui interdit de recourir à l'emprunt⁶ et il est peu probable que la situation présente se prête à faire évoluer cette règle fondamentale.

6. Hormis des cas très particuliers, par exemple pour financer une activité de prêt à des tiers.

S'inscrivant dans un cadre fortement régulateur, l'autonomie financière de l'Union européenne est d'une portée limitée au principe de l'existence de ressources propres. Ses ressources ne comprennent ainsi qu'une part limitée de ressources fiscales. Celles-ci n'en ont d'ailleurs que formellement la qualité, tant la logique actuelle de financement correspond plus à un partage des ressources des États membres, parmi lesquelles certaines ressources fiscales.

Ce constat n'est pas surprenant. Il correspond à la singularité de l'Union, en tant qu'institution. Les interventions de l'Union en matière fiscale ne procèdent en effet pas d'une logique fédérale, mais se limitent à organiser la traduction des libertés reconnues dans le cadre du marché intérieur dans la matière fiscale. Ainsi, à cadre institutionnel constant, un dispositif comparable ou équivalent (substituabilité du partage de recettes fiscales et des transferts budgétaires) devrait être préservé. Il pourrait être aménagé, puisque comme l'a montré l'OCDE⁷, dans une perspective d'analyse comparée, à propos, notamment, de collectivités fédérées, il y a équivalence et donc substituabilité, entre dispositifs de partage de ressources fiscales sans éclatement du pouvoir fiscal entre différents niveaux de collectivités d'une part, et d'autre part transferts budgétaires. En tout état de cause, l'hypothèse de l'institution d'un impôt européen paraît à ce jour peu compatible avec les caractéristiques de la « quasi-collectivité » Union européenne.

2. LES INTERVENTIONS DE L'UNION EUROPÉENNE EN MATIÈRE FISCALE SONT ÉTENDUES, MAIS IMPARFAITES

A. L'action communautaire dans le domaine de la fiscalité obéit à un cadre institutionnel particulier, auquel s'ajoutent les contraintes propres au principe de subsidiarité

1. Une compétence fiscale dérivée de l'objectif de garantir un bon fonctionnement du marché intérieur

À l'exception du cas particulier des droits de douane, *stricto sensu*, la fiscalité n'est pas une compétence communautaire. Aux côtés du droit national, il est pourtant aujourd'hui évident que l'impact du droit communautaire a été puissant, en particulier en ce qui concerne les entreprises, puisque ses domaines d'intervention privilégiés ont été suc-

7. OCDE, *Les pouvoirs budgétaires des administrations infra-nationales : une autonomie en trompe-l'œil*, H. Blöchliger et D. King, 2006.

cessivement la TVA, puis l'impôt sur les sociétés ou certaines modalités d'échanges (commerce électronique). La fiscalité est néanmoins clairement une problématique communautaire. Les règles fiscales peuvent en effet être une entrave significative à la libre circulation des marchandises, des capitaux, ou à la libre prestation de services, autant de libertés reconnues dans le marché intérieur européen par les traités. De plus, la conduite en toute autarcie de politiques fiscales par les États membres est de nature à faire obstacle à la coordination des politiques économiques, qui relève des buts de l'Union.

Les sources de la compétence fiscale de l'Union

- La compétence de l'Union en matière fiscale est fondée par les traités :
 - de manière explicite pour le chapitre « dispositions fiscales » des traités ;
 - de manière plus fréquente, en pratique, au titre de la possibilité lui étant reconnue d'agir « en vue du rapprochement des législations (...) lorsque celles-ci ont une incidence sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun » ;
 - enfin, l'interdiction des mesures d'effet équivalent à des droits de douane et l'objectif d'élimination des doubles impositions qui figurent dans le traité permettent également d'asseoir la compétence de l'Union en matière fiscale.
- Mais en pratique, c'est surtout l'objectif de respect et de « réalisation » des quatre libertés du marché intérieur (libre circulation des personnes et des capitaux, libre prestation de services, libre établissement) qui préside aux interventions de l'Union en matière fiscale, notamment en ce qui concerne les décisions de la Cour de justice des communautés européennes.

L'exercice de compétences fiscales par l'Union est indissociable du marché intérieur. Elle ne s'inscrit pas dans une logique fédérale à visées unificatrices, mais se limite à traduire les principes régissant le fonctionnement du marché intérieur dans le domaine fiscal. Que l'Union intervienne sur la base de l'article 93, en vue d'harmoniser les impôts indirects, ou sur la base de l'article 94, pour rapprocher certaines dispositions fiscales du droit interne des États membres, son action est subordonnée à la nécessité de l'intervention en ce qui concerne le fonctionnement du marché intérieur et doit rester strictement proportionnée à cet objectif.

De même, alors que dans une optique fédérale la nature juridique d'une disposition fiscale serait invariable une fois arrêtée, pour ce qui concerne l'Union, une même imposition peut se voir qualifier de manière différente en fonction des circonstances

économiques. Il en va ainsi de la CSG française, concomitamment « cotisation sociale », dans la mesure où toute somme prélevée sur des revenus du travail à fins de financement de la protection sociale doit obéir aux règles posées par le règlement européen sur les cotisations sociales, et « impôt », pour ce qui concerne l'application de conventions fiscales⁸.

2. Un cadre institutionnel spécifique, imprégné par le principe de subsidiarité

Le cadre institutionnel applicable aux interventions de l'Union en matière fiscale n'a pas favorisé leur développement positif. Il se caractérise en effet par :

- l'application de la règle d'unanimité pour la prise de décision du Conseil ;
- une simple consultation du Parlement, qui contrairement au droit commun ne dispose alors pas du pouvoir d'amendement du projet de texte, une fois son avis rendu ;
- l'échec du développement de procédures de comitologie en matière fiscale, hormis pour les questions de stricte coopération administrative.

Plus encore sans doute que dans d'autres matières, en raison de l'attachement des États à l'exercice de leurs prérogatives fiscales, attribut classique de la souveraineté, l'intervention de l'Union européenne est soumise au principe de subsidiarité. Tel est le cas de manière explicite pour ses interventions au titre de ses compétences propres, c'est-à-dire en matière d'harmonisation de la fiscalité directe, comme le prévoit le second paragraphe de l'article 5 du TUE. Mais tel est également le cas, de manière cette fois plus implicite, au titre de sa faculté d'intervenir à fins d'harmonisation de toute législation ou réglementation fiscale nationale. En effet, dans cette hypothèse, il revient à la Commission de démontrer la « nécessité » de son intervention pour le fonctionnement du marché commun, ce qui revient en fait très exactement à justifier du respect du principe de subsidiarité, dans la mesure où il faut alors établir que le niveau européen est le plus adapté et répond aux objectifs du traité (parmi lesquels, à titre principal, le bon fonctionnement du marché intérieur). La distinction entre compétence positive (en matière de TVA) et compétence négative (en matière d'impositions directes) est donc plus théorique que pratique, puisque la justification à établir pour fonder l'intervention de l'Union répond à une même logique :

- en matière de fiscalité indirecte, les services de la Commission doivent démontrer que leur proposition ne pourrait être mieux mise en œuvre au niveau des États ;
- en matière de fiscalité directe, ils doivent établir que les États ne peuvent pas prendre les mesures nécessaires.

⁸ CJCE, 15 février 2000, deux décisions *Commission c/France* d'une part, et d'autre part décision de la CJCE rendue suite à sa saisine par voie de question préjudicielle par un avis de la Cour de cassation du 2 septembre 2005.

Si le champ théorique d'application du principe de subsidiarité apparaît très large en matière de fiscalité, l'usage qui en est fait est toutefois en fait limité. Aucune procédure de test du respect du principe de subsidiarité n'a jamais été formalisée, alors même qu'une analyse économique (existence et portée d'éventuelles distorsions de concurrence) ou juridique (facilité d'attribution de la taxe à un assujetti, existence d'un risque de conflits de compétences positif – double imposition – ou négatif – double absence d'imposition) pourrait être élaborée. Apparemment central pour la régulation de l'exercice des compétences de l'Union, le principe de subsidiarité n'est ainsi en réalité pas éprouvé de manière systématisée.

L'examen du principe de subsidiarité s'est développé selon des modalités rénovées, qui pourraient conduire au renforcement de sa portée. Le protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité issu du traité d'Amsterdam a imposé une motivation précise des projets de textes au regard du principe de subsidiarité et a conduit à associer les parlements nationaux à l'examen du respect de ce principe. Les pratiques ont été fort diverses selon les pays : mandat secret de négociation du Parlement au gouvernement dans les pays nordiques, recommandations du Parlement au gouvernement dans les pays latins, ou adoption de « résolutions », qui ne lient ni ne donnent de mandat impératif au gouvernement, dans le cas de la France.

Le traité de Lisbonne – s'il est adopté – conduirait à renforcer la portée du principe de subsidiarité, en permettant notamment :

- que les États membres puissent former un recours devant la CJCE sur le fondement d'une violation du principe de subsidiarité, au nom de leur Parlement national ou de l'une de ses chambres ;
- qu'une procédure d'alerte précoce soit créée, octroyant une faculté d'opposition des parlements nationaux à un projet de texte communautaire sur le fondement du principe de subsidiarité, qui peut conduire, dès lors qu'un tiers des chambres des différents parlements nationaux se sont opposés à un projet de texte, à contraindre la Commission à réexaminer sa proposition, la procédure législative communautaire n'étant alors pas poursuivie.

Dans la perspective de ce renforcement, il deviendrait alors d'autant plus urgent de définir de manière plus systématisée les moyens d'examiner le respect du principe de subsidiarité. Il est probable que les institutions parlementaires disposent à la fois des moyens utiles au développement de ces « tests » de subsidiarité, mais aussi de la motivation et de la volonté nécessaires à ce que s'affirme un réel examen critique (le respect des compétences du législateur national). Il reviendrait alors aux chambres des

Parlements nationaux de définir la méthode et de mobiliser les moyens à leur disposition pour organiser une analyse critique systématique des dispositions communautaires de portée fiscale sous l'angle de la subsidiarité.

B. L'entreprise d'harmonisation de la fiscalité parmi les États membres a été un processus de long terme, qui a débouché sur des résultats imparfaits

1. Les modalités et résultats des interventions de l'Union ont été différenciés selon les impositions

Nonobstant un contexte institutionnel contraint, l'action européenne dans le domaine fiscal a débouché sur un nombre important de réalisations :

- en premier lieu en matière d'harmonisation de la TVA, en ce qui concerne l'harmonisation des assiettes, comme l'encadrement des taux ;
- en second lieu en matière d'harmonisation des accises ;
- en troisième lieu en réglant certaines questions relatives à l'imposition des bénéficiaires dans l'Union européenne, au moyen de l'institution de règles relatives au traitement fiscal des fusions, scissions et apports d'actifs et en ouvrant des travaux de réflexion relatifs à d'ambitieux projets d'harmonisation de l'assiette des sociétés parallèles à des avancées sur le sujet de la consolidation et la répartition des bénéfices de groupes transnationaux (ACCIS) ;
- enfin, plus récemment, en réglant certaines questions pour lesquelles il semblait en effet utile d'intervenir au niveau communautaire, comme par exemple en matière de fiscalité du commerce électronique, ou de fiscalité des revenus de l'épargne.

Toutes ces réalisations ne sont cependant pas à mettre sur le même plan. Il faut en particulier distinguer les travaux conduits en matière de TVA, de ceux réalisés dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises.

En matière de TVA, ce sont tous les aspects de l'imposition qui ont été concernés par l'entreprise communautaire d'harmonisation, dont la portée est normative. Celle-ci a non seulement concerné l'harmonisation des assiettes et l'encadrement des taux, mais a également touché aux définitions des redevables, des opérations imposables, aux régimes de déduction et de territorialité, ou encore aux questions de déclarations, de facturation et de paiements. Ce sont autant la 6^e directive TVA⁹, texte dès le départ

9. Directive n° 77/388 CEE du 17 mai 1977.

très complet et détaillé, que des évolutions jurisprudentielles ultérieures nombreuses, en l'absence d'aménagement de la directive, qui sont à l'origine de ce dispositif.

Pour ce qui concerne la fiscalité directe des entreprises, la démarche fut distincte. La Commission a le plus souvent hésité entre une démarche d'harmonisation et une approche plus modeste visant à concentrer les travaux sur les effets des questions les plus importantes pour la non-discrimination entre entreprises dans le marché intérieur.

Après avoir engagé d'ambitieux travaux d'harmonisation jusqu'aux années 90, la démarche a été revisitée, aboutissant à l'entrée en vigueur de trois directives, sur des points plus délimités : directive du 23 juillet 1990 dite « société mère », directive du 3 juin 2003 « intérêts et redevances », et directive du 26 octobre 2005 sur la neutralité des fusions transfrontalières.

Depuis 2001 toutefois, une orientation nouvelle a été prise, avec le lancement du projet ACCIS (assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés). La démarche consiste à privilégier la définition de bonnes pratiques et la prise de mesures ciblées permettant de progresser dans la voie d'une suppression des entraves fiscales aux entreprises dans le marché intérieur, en vue *in fine* de permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée, couvrant l'ensemble de leurs activités dans le marché intérieur, pour l'impôt sur les sociétés. ACCIS recoupe donc à la fois des objectifs de court terme et d'autres à plus long terme. Si des réalisations ont pu être obtenues sur certains points (prix de transferts) et qu'indéniablement, les travaux tendant à permettre l'imposition sur une assiette consolidée au niveau européen ont avancé, à ce jour, aucun projet de texte n'est examiné. La matière reste donc régulée par voie jurisprudentielle. La probabilité qu'ACCIS aboutisse apparaît assez faible. Mais beaucoup de travaux ont été conduits et il est possible qu'il en résulte des avancées, même dans une forme qui n'était pas celle originellement envisagée (prise en compte partielle dans des textes communautaires, mise en œuvre dans le cadre d'une coopération renforcée, influence des législations nationales...). D'importantes questions demeurent en effet ouvertes, notamment celles relatives au traitement consolidé des pertes.

Enfin, une dernière méthode d'intervention peut être illustrée par la question de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Dans ce domaine, la Commission avait identifié en 1996 une liste de pratiques fiscales dommageables, ensuite adoptée par le Conseil, pour lesquelles les États avaient pris l'engagement de procéder à leur gel, puis à leur démantèlement dans un délai de cinq ans. Quatre dispositions françaises avaient

d'ailleurs été concernées par cette initiative¹⁰. Il mériterait à ce jour de réactiver ce type d'interventions pour les mesures qui continuent de relever du protectionnisme fiscal, comme à l'inverse, pour celles qui instaurent un meilleur traitement des étrangers que des nationaux, dans l'optique de favoriser les investissements directs à l'étranger. Mais il faut alors relever que l'OCDE a pu engager une telle démarche de surveillance par les pairs.

Dans l'ensemble, ces actions ont eu un impact important sur l'environnement économique au sein de l'Union européenne, notamment en raison de la faculté ouverte de saisine de la CJCE, dont l'étendue du contrôle en matière fiscale s'est beaucoup accrue, à son initiative, au point de comprendre à ce jour l'ensemble des questions liées à la définition de l'assiette, à l'examen des taux, mais aussi à l'incidence des modes de recouvrement ou des affectations de recettes fiscales.

Les effets positifs sont nombreux du point de vue du bon fonctionnement du marché intérieur, au sein duquel les différentes formes de protectionnisme fiscal tendent à être éliminées, ce qui facilite les échanges et garantit la liberté d'établissement (démantèlement des discriminations fiscales), limite les distorsions de compétitivité (suppression des subventions fiscales à l'exportation), bien que persistent encore nombre de pratiques de concurrence fiscale dommageable.

Pour beaucoup d'entre eux, ils correspondent aux attentes des entreprises s'articulant autour d'un souhait une meilleure sécurité fiscale et d'une réduction des coûts de conformité d'une part, et d'autre part d'une adaptation des normes fiscales aux structures et pratiques des plus grands groupes (consolidation des pertes et profits au niveau européen, simplification des restructurations transfrontalières).

2. Dans les matières où elle est déjà intervenue, l'action de l'Union a laissé ouvertes certaines questions, ou a posé de nouveaux problèmes

Les modalités d'élaboration de la norme fiscale communautaire posent le problème de sa qualité. La question se pose en effet en particulier en ce qui concerne la TVA. En effet, en l'absence du développement de procédures de comitologie dans cette matière, en raison de la volonté des États de traiter tous les aspects des textes intervenant dans la matière fiscale, pour des considérations le plus souvent d'ordre très politique, sinon clientélistes, les textes fiscaux communautaires tendent à être d'un degré de précision très élevé. Cette passion du détail caractérisant en particulier les directives

¹⁰. Toutes concernaient l'imposition des sociétés : régime de « quartiers généraux », taux réduit d'imposition sur les concessions de brevets, régimes de provision pour les reconstitutions de gisements miniers ou pétroliers.

TVA ne va pas sans poser de nombreuses difficultés d'application. En effet, en matière fiscale plus encore que pour d'autres sujets, il est quasi systématiquement nécessaire de procéder à des ajustements, de subtils aménagements une fois un premier texte de principe arrêté. Ce processus itératif s'observe facilement dans le processus d'élaboration de la norme fiscale nationale. Or la règle de l'unanimité qui prévaut dans les enceintes communautaires pour les questions fiscales interdit généralement de procéder à ces « retouches », utiles pour mieux cibler une mesure, corriger une imperfection gênante, ou régler le cas de certaines situations qui n'avaient pas été envisagées à l'origine.

Il résulte des deux éléments qui précèdent que la norme fiscale communautaire est le plus souvent à la fois d'un grand degré de précision, multipliant le risque de difficultés d'application, et très peu aisée à faire évoluer, puisque pour toute réforme, l'unanimité des États membres est requise au Conseil. La réglementation communautaire relative à la TVA en est sans doute le meilleur exemple, puisqu'en étant très détaillée sur l'assiette et en ne laissant aucune marge de manœuvre aux États autres que celles motivées par des choix de société opérés dans le passé, elle neutralise la possibilité de faire usage de la TVA à des fins de politique fiscale¹¹, ou pour corriger certaines imperfections. Cet enserrement dans un cadre très contraint est parfois voulu par les États eux-mêmes, qui cherchent dans les règles communautaires un moyen commode de se protéger contre les pressions de l'opinion publique. L'extension des biens et services concernés par le taux réduit de TVA, par exemple, ne pose généralement pas de problèmes de distorsions de concurrence dans le marché intérieur et la logique du principe de subsidiarité voudrait que les États puissent aménager le « panier » de biens et services concernés. Mais les règles communautaires ont permis de rendre particulièrement difficile toute extension, au mépris du principe de subsidiarité, sanctuarisant ainsi les recettes fiscales concernées et offrant en la personne de l'Union un pratique bouc émissaire en réponse aux doléances de certains secteurs d'activité.

Au-delà de ces questions de qualité de la norme et de facilité à la faire évoluer, de nombreuses questions restent ouvertes et les attentes des gouvernements comme des entreprises ne sont pas toutes satisfaites par les réglementations en vigueur.

Du point de vue des gouvernements, il n'est plus certain qu'il leur soit encore loisible d'opérer les choix de société qu'ils estiment nécessaires, compte tenu du développement des règles relatives à la fiscalité harmonisée. Le sujet le plus évident est sans doute celui qui a trait à la TVA portant sur les biens et services non-délocalisables. Dès lors que

11. Sous réserve des dispositions par lesquelles est actuellement en cours une expérimentation de réduction du taux de la TVA pour les activités de service dites à forte intensité de main-d'œuvre.

l'assiette n'est pas mobile au sein du marché intérieur, il pourrait sembler justifié que la décision – *a minima* celle relative aux taux – soit prise localement, c'est-à-dire par les États. Dans l'ensemble, le fait que pour certaines d'entre elles le niveau de détail de la norme communautaire soit si élevé pourrait être remis en cause. Un principe directeur pourrait être par exemple d'évaluer, en fonction de la nature des biens et services échangés, si le marché pertinent pour l'appréciation de distorsions de concurrence liées à la fiscalité est le marché intérieur européen, ou un marché local. Dans ce dernier cas, il faudrait alors à l'évidence parfois revenir sur l'encadrement des taux tel qu'il résulte de la réglementation communautaire.

En ce qui concerne l'environnement fiscal des entreprises, continuent de se poser certains problèmes, tels que celui des différences de taux de TVA dans les régions frontalières, ou encore la persistance de doubles impositions des bénéficiaires.

3. L'étendue du champ d'intervention de l'Union dans la matière fiscale mériterait également d'être questionné

Si l'étendue de la norme fiscale communautaire est à peu près sans limites pour certaines impositions, telles que la TVA, ou ambitionnerait de l'être, par exemple en matière d'assiette de l'IS, à l'inverse, une partie conséquente des prélèvements obligatoires, en volume¹², est restée tout à fait en dehors de cette entreprise d'harmonisation, pour différentes familles de raisons, mais qui s'apparentent souvent à des considérations de respect du principe de subsidiarité.

En premier lieu, les ressources affectées aux systèmes de protection sociale, cotisations sociales et impôts et taxes affectés, sont considérées comme relevant du seul choix des États dans l'organisation de leurs systèmes sociaux. L'application du principe de subsidiarité conduit à considérer que l'Union européenne n'a pas vocation à interférer avec ces choix de société. Pour autant, en termes de distorsions de concurrence, d'impact sur les prix relatifs, les prélèvements obligatoires sociaux ont un effet très important, sans aucun doute supérieur à celui des travaux d'harmonisation actuellement en cours de mise à l'étude, tels par exemple que le traitement fiscal des organisations caritatives ou des gains des jeux, paris et loteries. Pour mémoire, en France, les prélèvements obligatoires sociaux représentaient, en 2007, 503,5 Mds€, alors que le taux de pression sociale, soit la somme des cotisations sociales et des impôts et taxes affectés à la

¹². Les cotisations sociales par exemple, qui représentaient, en 2007, 304,7 Mds€, soit 37,2 % des prélèvements obligatoires, ne sont pas concernées par les actions communautaires (Source : Rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution annexé au PLF 2009).

protection sociale représentait 26,6 % du PIB¹³. La logique selon laquelle la France s'est vue condamner par la CJCE en raison de sa législation relative au traitement fiscal des droits d'apports, mais échappe à tout traitement européen en ce qui concerne les prélèvements affectés à la sécurité sociale peut se comprendre au regard des principes qui président à la construction européenne. Il n'en reste pas moins que des distorsions de concurrence très significatives, liées aux prélèvements sociaux demeurent complètement en dehors du champ de l'harmonisation communautaire.

En second lieu, certaines impositions nationales n'entrent pas dans le champ du périmètre d'intervention communautaire, par application du principe de subsidiarité, généralement parce que l'État l'ayant adopté est le seul à avoir procédé de la sorte, ce qui peut éventuellement porter préjudice aux entreprises localisées dans son ressort, mais n'est en tout état de cause pas de nature à poser problème pour la garantie des libertés du marché intérieur. Il en résulte que la norme européenne fiscale n'est pas un levier de modernisation des systèmes fiscaux nationaux.

C. Si des questions restent ouvertes, trois perspectives pourraient d'ores et déjà être tracées pour une rénovation des conditions des interventions fiscales de l'Union européenne

La Commission européenne a récemment réorienté l'action fiscale de l'Union en matière de fiscalité directe dans une perspective nouvelle, consistant à chercher à trouver des solutions limitées à des problèmes circonscrits, au besoin dans un cadre non-normatif, au moyen de recommandations, de guides de bonnes pratiques, ou d'engagements politiques. Cette intention est explicitée dans une communication du 19 décembre 2006 relative à la coordination des systèmes d'impositions directes dans le marché intérieur. Les premiers terrains d'application de cette nouvelle méthode sont les questions d'*exit taxes* (c'est-à-dire de taxation au moment du changement de lieu de résidence de plus-values latentes) et le traitement fiscal des pertes transfrontalières. D'autres sujets suivront, portant sur des microchantiers, soit à la demande des États membres, soit en fonction des interventions de la CJCE, par exemple lorsque des questions sont soulevées devant elle de manière récurrente.

Cette perspective n'est sans doute pas à même de résoudre l'ensemble des questions soulevées jusqu'ici, mais dans ce cadre, certains sujets pourraient mériter une considé-

13. Source : DREES, comptes de la protection sociale 2007.

ration particulière. Les enjeux sont classiques. Ils touchent à des objectifs de simplification et de stabilité et prévisibilité du droit applicable.

Pour ce qui concerne la simplicité, il est vrai que certaines décisions de la CJCE, sans doute logiques du point de vue du droit, ne vont pas sans poser d'importantes difficultés pratiques. Il en va ainsi par exemple de la décision de ne pas appliquer la TVA aux indemnités de rupture d'un contrat commercial. Certes, il est vrai que l'indemnité de rupture ne relève pas strictement d'une transaction, mais il n'en reste pas moins que cette solution soulève d'importantes difficultés pratiques.

En matière de stabilité et de prévisibilité du droit applicable, les capacités normatives dégradées du pouvoir législatif européen font que bien souvent, le champ d'intervention du juge est étendu. Or, pour la fiscalité, ce dernier n'a jusqu'ici pas démontré une forte appétence à la construction, sanctionnant sans indiquer les voies à emprunter. Il en résulte des orientations qui apparaissent peu maîtrisables et des évolutions difficilement prévisibles.

De manière peut-être plus ambitieuse, mais néanmoins raisonnable, trois sujets sembleraient justifier que se développe une intervention communautaire.

1. Octroyer à l'Union un rôle en matière de négociations fiscales internationales

En observant que chaque État membre de l'Union négocie seul des conventions fiscales avec des partenaires tels que les États-Unis ou la Chine, il est aisé de saisir que l'équilibre des négociations fiscales internationales ne joue sans doute pas en la faveur des pays européens. Intuitivement, on comprend que le principe de subsidiarité plaiderait dans ce domaine pour que l'Union se saisisse du sujet. Cette piste de travail avait déjà été identifiée dans la communication de la Commission de 2001 relative à l'évolution « vers un marché intérieur sans entraves fiscales », sans suites toutefois à ce jour.

Au-delà de ce constat, la situation actuelle, dans laquelle les conventions fiscales sont négociées par les seuls États est sous optimale. Elle est dépourvue de sens en termes d'équilibre de négociation : puisque la capacité de négociation d'un État membre est souvent inférieure à celle de l'Union. Surtout, elle est dépourvue de sens en termes techniques, en raison du principe de préférence mutuelle généralisée en vigueur au sein de l'Union¹⁴, qui a pour effet que ce qui est concédé par l'un des membres à un État tiers doit également l'être vis-à-vis de tous les pays membres de l'Union.

14. Tout avantage accordé à un tiers doit être accordé également à tout EM de l'UE. Techniquement, dès lors qu'une société est installée dans un pays de l'UE et comporte une structure de capital au moins à 50 % européenne, elle a droit à l'application des stipulations de convention fiscales d'un EM de l'UE les plus avantageuses pour elle.

Dès lors, trois solutions au moins seraient envisageables. Celle qui tirerait le meilleur parti de la capacité de négociation de l'Union consisterait à s'inspirer du modèle des négociations commerciales internationales, pour que la Commission, au nom de l'Union et sur mandat du Conseil, conduise la négociation de conventions fiscales régissant la situation des ressortissants et des entreprises de chacun des pays membres de l'Union en matière de traitement fiscal par les pays tiers. Elle supposerait un aménagement des compétences de l'Union et donc un accord politique sur ce point, peu plausible dans le contexte actuel.

Seconde solution envisageable, la conclusion, en intergouvernemental, d'un traité multilatéral sur les questions fiscales entre les États membres permettrait sans doute de régler nombre de difficultés existant au sein de l'Union, pour les questions de fiscalité. Toutefois, un tel schéma poserait problème, dans la mesure où ce traité serait complexe à faire évoluer et par suite rapidement en décalage avec les préoccupations des agents économiques.

Enfin, la perspective la plus réaliste et la plus immédiatement opérationnelle consisterait sans doute à ce que le Conseil, agissant sur le terrain du rapprochement des dispositions nationales ayant une incidence sur le fonctionnement du marché commun, intervienne pour définir les normes minimales devant figurer dans une convention fiscale, dessinant ainsi par directive les contours d'un modèle *a minima* pour les conventions fiscales bilatérales. Dans un premier temps, ce modèle serait applicable aux relations entre États membres, avant de s'appliquer éventuellement dans un second temps aux conventions conclues avec des États non-membres de l'Union. Il pourrait ainsi être garanti, par exemple, que les conventions fiscales règlent la question de la retenue à la source, de la double imposition ou de la double non-imposition, ou prévoient une clause d'arbitrage obligatoire.

2. Développer une coopération des administrations en matière de politiques fiscales et d'administration de l'impôt

Certaines initiatives communautaires récentes, telles que les procédures de contrôle d'assiette mises en œuvre dans le cadre de l'initiative ACCIS, ou celles de lutte contre les carrousels à TVA sont tributaires, pour l'efficacité de leur mise en œuvre, du développement d'une administration fiscale européenne, ou *a minima* d'une coopération plus aboutie entre administrations nationales.

Or, alors qu'un degré étroit de coopération a déjà pu être atteint dans de nombreuses matières régaliennes (douanes, police, justice...), les difficultés de coopération entre administrations fiscales demeurent importantes. Il est pourtant remarquable de constater que des organisations intergouvernementales d'envergure bien inférieure à l'Union européenne ont été en mesure de développer avec succès une coopération efficace. Ainsi, l'union douanière d'Afrique centrale était parvenue à instituer une imposition du bénéfice des sociétés à un taux unique, tout en établissant un dispositif commun de lutte contre la fraude. De plus, l'Union n'est pas sans expérience en matière de lutte contre la fraude. Bien au contraire, cette fonction s'est développée d'une manière très poussée dans le cadre de la PAC, de la politique commune de la pêche, du suivi fait de l'utilisation des fonds structurels, ou des diligences des administrations nationales dans le recouvrement des ressources propres de l'Union, allant même jusqu'à reconnaître une responsabilité individuelle des États membres dans cette entreprise.

Il semblerait donc utile que se développe au moins un effort de coordination des pratiques nationales, effort qui pourrait sans doute être entrepris par une structure légère, regroupant un petit nombre d'experts nationaux avec pour mission de promouvoir le développement de la coopération au niveau européen en matière de lutte contre la fraude fiscale¹⁵.

Au-delà du champ limité de l'administration de l'impôt, la coopération entre administrations nationales, l'identification et la diffusion de bonnes pratiques pourraient également être étendues au fond des politiques fiscales.

3. Appliquer des principes fiscaux communautaires à des impositions qui jusqu'ici y échappent

Ainsi qu'il a déjà été évoqué plus haut, l'Union européenne n'est pas une construction relevant du fédéralisme budgétaire, mais une organisation économique dont l'objet principal est d'encadrer et de réguler le fonctionnement du marché intérieur. La CJCE (et *a fortiori* la Commission) ne s'intéresse donc aux sujets fiscaux que dans la mesure où ils présentent un enjeu pour l'UE, notamment du point de vue du fonctionnement du marché intérieur.

¹⁵ L'idée ici développée ne consiste pas à appeler à une extension des compétences de l'Union sur le terrain du contrôle fiscal, part intégrante de l'administration de l'impôt qui cible certes la fraude, mais pas seulement. Elle vise uniquement, par application du principe de subsidiarité à proposer que l'Union européenne se saisisse de certains aspects de la lutte contre les fraudes fiscales, lorsque celles-ci sont organisées à l'échelle du marché intérieur, ainsi qu'elle a déjà commencé à le faire, par exemple au travers de la communication de la commission n° 2007-758 relative à la stratégie anti-fraude en matière de TVA.

Dans ce cadre, par exemple, si l'Union a conduit des actions pour le démantèlement des taxes parafiscales payables à l'importation et exonérées à l'exportation, de type « soutien à la filière bois », en raison de leur effet au sein du marché intérieur, elle ne s'est par contre pas intéressée aux taxes intérieures sur la consommation finale de certains produits (huiles, farines, horlogerie...), du fait de leur caractère non-discriminatoire pour ce qui concerne le fonctionnement du marché intérieur.

Néanmoins, certains des principes fiscaux communautaires permettent de limiter les effets distorsifs de la fiscalité et pourraient mériter de se voir appliqués à toutes dispositions nationales, indépendamment de leur incidence sur le fonctionnement du marché intérieur. Tel est par exemple le cas de la technique de taxation cumulative « en cascade », imposant chaque transaction et pas seulement le consommateur final. Des actions ont été conduites pour faire respecter le principe d'une interdiction de ces taxes, posé par la première directive TVA pendant toute la période au cours de laquelle les différents systèmes fiscaux étaient en phase de « conversion » à la TVA et de suppression d'anciennes impositions équivalentes. Or il subsiste à ce jour certaines impositions reprenant cette technique. Ainsi la contribution sociale de solidarité des sociétés est une taxe en cascade sur le chiffre d'affaires, contrevenant à la fois à l'interdiction des taxes en cascade et au principe d'interdiction des taxes sur le chiffre d'affaires autres que la TVA. Cependant, cette contribution étant une singularité française, relevant qui plus est du champ du financement de la protection sociale, la Commission ne s'en est à ce jour pas encore saisie. Lorsqu'ils sont vertueux et favorables à l'activité économique, l'extension des principes communautaires à certaines dispositions fiscales nationales serait ainsi pertinente.

Gouvernée par l'application du principe de subsidiarité, l'intervention de l'Union européenne en matière fiscale est très étendue. À plusieurs égards, ses modalités mériteraient cependant d'être questionnées, soit que restent inexplorés des sujets d'importance majeure, ainsi des prélèvements sociaux, soit au contraire que les objectifs initiaux d'harmonisation semblent parfois dépassés par l'adoption de textes excessivement détaillés, ou d'ambition trop importante. Précisément, le développement d'un contrôle de conformité des projets de texte de l'Union en matière fiscale avec le principe de subsidiarité par les Parlements nationaux pourrait en partie permettre de répondre à ces critiques, dans la mesure où ceux-ci se saisiront effectivement des possibilités que pourrait leur ouvrir le Traité de Lisbonne. En parallèle, la nouvelle démarche de

« coordination » retenue par la Commission devrait permettre de traiter des difficultés persistantes, encore jamais réglées. Elle pourrait s'étendre par exemple aux questions de contrôle fiscal, ou de négociations fiscales internationales.

À ce jour, l'Union européenne n'est donc pas une instance de politique fiscale. En dépit du rôle important et croissant joué par les normes communautaires en matière fiscale, l'Union ne s'intéresse au domaine que dans la mesure où le fonctionnement du marché intérieur est affecté ou bien si l'une des libertés garanties par le marché intérieur est en cause. Pourtant, il pourrait être souhaitable de voir s'étendre le champ d'application de principes fiscaux communautaires souvent vertueux, ou de nature à limiter l'incidence des effets distorsifs de la fiscalité à un plus grand nombre d'impositions nationales, quand bien même celles-ci auraient un impact plus modeste sur le fonctionnement du marché intérieur.

2

Gouvernance fiscale et principe de subsidiarité : le cas des collectivités territoriales françaises

La révision constitutionnelle du 28 mars 2003 a donné corps au principe de subsidiarité en ce qui concerne les collectivités territoriales. La constitution prévoit ainsi que « les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en œuvre à leur échelon ». Parallèlement, le principe de libre administration des collectivités territoriales a été réaffirmé. Celui-ci implique notamment la libre disposition de ressources propres (dont les ressources fiscales), qui doivent représenter une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. Si une logique de subsidiarité a largement motivé la décentralisation d'une part croissante des dépenses publiques, son corollaire, c'est-à-dire l'analyse à l'aune du principe de subsidiarité des modalités de financement des collectivités territoriales semble jusqu'ici avoir été moins systématiquement pratiquée.

Dans un contexte de forte augmentation des dépenses locales et donc, de leur besoin de financement, alors que la fiscalité locale fait l'objet de critiques tellement récurrentes que la nécessité de la réformer ne fait plus débat, une analyse en termes de gouvernance fiscale et de subsidiarité des collectivités locales françaises nécessite d'abord de revenir sur les bouleversements induits par la décentralisation, tout en produisant un nouveau diagnostic des imperfections de la fiscalité locale, tant du point de vue des contribuables que pour les collectivités elles-mêmes (1.). Il importe ensuite de mettre en évidence les raisons pour lesquelles la thématique du bien fondé et de la pertinence des impôts locaux constitue un véritable point de blocage du débat public français. À ce titre, les obstacles semblent bien plus résider dans la persistance d'un certain nombre d'idées reçues, que dans le cadre constitutionnel existant, qui apparaît en fait assez souple (2.). Des perspectives pourraient être dégagées à partir de pratiques étrangères convergentes, accentuant des évolutions dont les prémices semblent d'ores et déjà posées (3.).

1. DANS UN CADRE INSTITUTIONNEL RÉNOVÉ, LA NÉCESSITÉ DE RÉFORMER LA FISCALITÉ LOCALE FAIT PLUS QUE JAMAIS CONSENSUS

A. La décentralisation a transformé l'économie des dépenses et ressources des collectivités locales

1. L'extension des dépenses locales

La dépense publique locale atteignait, en 2007, les 200 Mds€, dont plus de 20 % de dépenses d'investissement public. En 2007, les dépenses des collectivités publiques territoriales représentaient 21 % de la dépense publique totale¹⁶.

Rétrospectivement, depuis plus de 25 ans, la croissance des dépenses publiques locales est l'une des principales explications de l'évolution des dépenses publiques. Ainsi, entre 1982 et 2007, alors que la part dans le PIB des dépenses publiques augmentait de 5,2 %, passant, la part des dépenses des collectivités publiques dans le PIB progressait de 31,8 %, soit une évolution de 8,5 à 11,2 % du PIB¹⁷.

Il est évident que cette évolution est liée en grande partie au mouvement de décentralisation, qui a conduit à profondément bouleverser la répartition des compétences et ressources entre les différents niveaux de collectivité. L'encadré ci-dessous en rappelle les principales étapes.

Les principales étapes de la décentralisation

- La **loi du 2 mars 1982** relative aux droits et libertés des communes départements et régions a principalement supprimé la tutelle de l'État sur les collectivités territoriales, redéfinissant en profondeur les modalités du contrôle administratif et budgétaire et a doté le département et la région d'un exécutif élu.
- Les **lois des 7 janvier et 22 juillet 1983** ont organisé les transferts de compétences dans de nombreuses matières (entretien des locaux scolaires, action

¹⁶. Source : Cour des comptes, *Rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques*, 2008, p. 31 et suivantes.

¹⁷. Source : Conseil économique et social, *Évaluation et suivi des relations financières entre l'État et les collectivités locales*, 2008, p. 18.

sociale, développement économique, urbanisme, formation professionnelle, etc.) et organisé les modalités du financement de ces transferts.

- La **loi constitutionnelle du 28 mars 2003** et les lois prises pour son application¹⁸ constituent ce qu'il est convenu d'appeler « **acte II** » de la **décentralisation**, qui inscrit dans la constitution le principe d'une organisation décentralisée de la République et certains principes liés (autonomie financière, droit à l'expérimentation) et poursuit le transfert de compétences aux collectivités (transports, action sociale et médico-sociale, culture, logement, etc.).

2. L'évolution de la structure des ressources des collectivités

L'extension des compétences locales a nécessité de développer les ressources mises à la disposition de ces collectivités. Avant même leur inscription dans la constitution¹⁹, le principe d'un transfert intégral et simultané de moyens humains et financiers en parallèle à tous transferts de compétences de l'État aux collectivités locales résultait de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et était inscrit dans la loi²⁰.

Les modalités du transfert des ressources ont cependant été bien distinctes entre 1983 et 2004.

- En 1983, la règle posée était que la compensation financière devait être constituée au moins pour moitié de ressources fiscales, sauf en ce qui concerne les communes. Plusieurs impôts de l'État ont ainsi été transférés aux collectivités locales, ainsi que la faculté de voter leurs taux : vignette automobile et droits d'enregistrement et de mutation pour les départements ; taxe sur les cartes grises pour les régions. La création de dotations globalisées, d'usage discrétionnaire, a complété les transferts fiscaux.
- En 2004, le financement des nouveaux transferts de compétences a pris la forme de taxes additionnelles à des impositions d'État (TIPP, taxe sur les conventions d'assurance), avec ou sans faculté de variation du taux, selon les collectivités concernées. Simultanément, les dotations de l'État aux collectivités étaient réformées dans le sens d'une globalisation plus systématique et d'une péréquation renforcée.

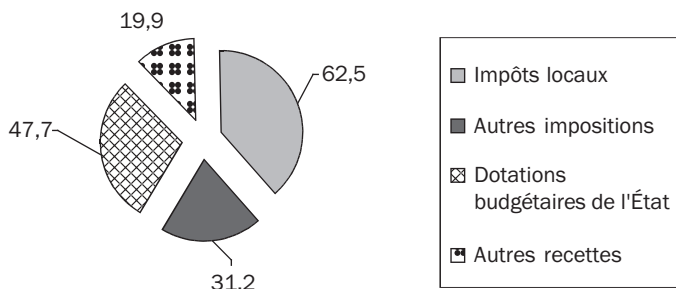
¹⁸. En particulier la loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales et la loi du 13 août 2004 dite « libertés et responsabilités locales ».

¹⁹. Article 72-2, 4e alinéa, issu de la révision constitutionnelle de 2003.

²⁰. Décision relative aux lois de décentralisation de 1983, art. 1614-1 à 7 du CGCT.

Il en résulte une structure de ressources éclatée entre trois grandes familles de recettes, qui peut schématiquement être représentée comme suit, toutes collectivités confondues.

Répartition des recettes de fonctionnement des collectivités territoriales en 2007 (Md€)²¹



Cette consolidation occulte toutefois une réalité plus diversifiée, selon les collectivités. Ainsi, le poids des dotations de l'État est beaucoup plus important pour les régions (42 % en 2007), que pour les communes et leurs groupements (30 %) ou les départements (24 %)²².

En matière de fiscalité, il faut surtout bien distinguer la fiscalité directe locale (taxe d'habitation, taxe professionnelle, taxes foncières, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe sur les activités saisonnières, taxe de balayage...), qui, sauf exceptions, est l'expression d'un entier pouvoir fiscal des collectivités, de la fiscalité indirecte locale. Dans cette dernière matière, si les collectivités peuvent parfois disposer d'attributions importantes (droits de mutation, taxe d'urbanisme, etc.), pour les plus récentes d'entre elles, les collectivités ont le plus souvent des marges de manœuvre modestes (TIPP des régions) ou inexistantes (TIPP des départements, taxe sur les conventions d'assurance).

La décentralisation a nécessairement conduit à bouleverser les dépenses et ressources des collectivités territoriales. Leur niveau s'est beaucoup accru, pour large partie, mais sans doute pas uniquement, en raison de l'exercice de compétences nouvelles. Il en a résulté une difficile articulation de ces compétences avec celles de l'État, des situations de doublonnage d'interventions, voire de concurrence entre collectivités, éléments de diagnostics aujourd'hui bien connus.

²¹. Source : CES, 2008, p. 21.

²². Source : CES, 2008, p. 22.

Dans le même temps les modes de financement se sont diversifiés, au risque, souvent, de la complexité. Les « familles » de ressources (dotations de l'État, produits fiscaux, etc.) méritent ainsi désormais d'être décomposées en de nombreux sous-ensembles en fonction du détail de leurs caractéristiques et non plus uniquement de leur simple nature fiscale ou de transfert budgétaire. Pour ce qui concerne les seuls impôts levés pour les collectivités locales françaises, il faut alors distinguer entre impositions locales et impositions nationales dont une fraction est attribuée aux collectivités, et préciser à chaque fois l'étendue du pouvoir fiscal reconnu aux collectivités (détermination de l'assiette, évolution plus ou moins libre du taux, institution d'abattements ou de dégrèvements, etc.)...

L'économie d'ensemble du système en devient très difficilement lisible et n'est alors plus accessible qu'à une poignée de spécialistes, élus ou fonctionnaires. Sa compréhension est donc en passe de devenir elle-même une science, celle de la « taxinomie » de l'autonomie financière, avec ses différentes branches ou disciplines (taxinomie de l'autonomie fiscale, taxinomie de la péréquation, etc.)... Les réflexions les plus récentes des experts de l'OCDE²³ semblent malheureusement déjà devoir y inviter.

B. L'extension de l'autonomie des collectivités locales pose des difficultés multiples

1. Des difficultés quant à l'équilibre d'ensemble des interventions publiques

Cette situation engendre un certain nombre d'inconvénients du point de vue de l'équilibre d'ensemble des interventions publiques. En premier lieu l'autonomisation des collectivités infra-étatiques en matière de prélèvements obligatoires et de dépenses va à l'encontre des impératifs de pilotage global des finances publiques, issus d'obligations européennes. Certes, cette difficulté existe pour l'ensemble des pays européens, mais si certains ont su intégrer les questions locales au pilotage des finances publiques, comme l'illustre l'encadré ci-dessous, la France ne se singularise ni par son audace, ni par son efficacité en la matière. Il n'existe en effet ni norme de dépenses, ni mécanismes d'ajustement des recettes aux dépenses en dehors de procédures particulières mettant en jeu les responsabilités de contrôle budgétaire des autorités locales de l'État.

23. Plusieurs travaux récents de l'OCDE ont en effet cherché à élaborer une taxinomie de différents aspects du mode de financement des collectivités locales, tentant de les catégoriser en différents ensembles ordonnés et cohérents. Voir, par exemple en matière fiscale : *OECD Economic studies*, n° 43, 2006/2, H. Blöchliger et D. King ; ou en matière de péréquation fiscale : *OECD Economic studies*, n° 44, 2008/1, H. Blöchliger et C. Charbit. Comme l'illustre l'exemple de la France, l'entreprise peut déjà être délicate pour un unique pays !

Dispositifs de pilotage et de régulation des finances locales à l'étranger²⁴

En Espagne, un pacte de stabilité budgétaire interne est entré en vigueur en 2005.

Il pose la règle de principe de présentation des budgets en équilibre, mais autorise un déficit de l'ordre d'1 % lorsque le taux de croissance est inférieur à 2 %. Dans le cas où le budget est présenté en déséquilibre, les collectivités de plus de 75 000 habitants doivent alors présenter un plan de restructuration.

L'ensemble des collectivités publiques allemandes sont liées depuis février 2006 par un pacte de stabilité interne, limitant la croissance des dépenses à 1 % en volume sur la période 2007-2009. Si un dispositif de suivi est établi, aucun mécanisme correctif ou de sanction n'existe. Cependant, il est prévu la répartition du financement de sanctions éventuellement décidées par la Commission et le Conseil, en fonction de la population des collectivités concernées et de leur degré de responsabilité dans l'événement qui a occasionné le dérapage.

Enfin, en Italie, la loi de finances a institué un mécanisme de régulation des dépenses publiques locales, révisable annuellement. Il consiste à imposer des normes de dépenses inférieures en valeur à celles constatées l'exercice précédent pour les régions et à poser le principe de la stabilité en valeur des dépenses des provinces et des communes. Les régions à statut spécial, non concernées par ce dispositif, négocient annuellement les taux d'évolution de leurs dépenses de fonctionnement et d'investissement avec l'État central.

En second lieu, le renforcement de l'autonomie des collectivités infra-étatiques induit nécessairement des coûts : coûts de coordination entre objectifs poursuivis par les différents niveaux de collectivité, augmentation des distorsions liée à la multiplication des régulations (dépense publique, fiscalité, normes).

Enfin la difficulté d'attribution des responsabilités devient une question majeure dès lors qu'intervient une pluralité de collectivités, soit dans la mise en œuvre d'une politique (le tourisme, par exemple), soit dans la détermination d'une imposition (la taxe d'habitation, par exemple).

24. Source : DEXIA Crédit local research department, *Sub-national governments in the European Union*, 2008.

2. Localement, des pratiques parfois peu vertueuses

Pour des raisons historiques et culturelles, le pouvoir fiscal se trouve essentiellement entre les mains du législateur, à une exception près, la faculté des collectivités d'influer sur le taux des impositions locales.

La faculté des collectivités françaises d'instaurer des exonérations de fiscalité locale dans le cadre de leur politique de développement économique constitue une particularité parmi les pays de l'OCDE. Ainsi, la France est le seul pays pour lequel l'OCDE a mis en évidence une liberté des collectivités d'agir sur les allègements²⁵. L'efficacité de ces dépenses fiscales est incertaine et n'a pas à ce jour fait l'objet d'évaluations y faisant référence. L'existence de cette spécificité s'explique bien plus par la logique des relations financières entre État et collectivités locales que par l'adéquation de cet instrument aux finalités poursuivies. En effet, puisque l'exercice de la faculté d'alléger certaines impositions locales résulte d'une décision autonome des collectivités, l'État n'a pas à intervenir en compensation de l'effet des réformes qu'il engage de sa propre initiative !

Enfin, en France, l'absence de plafonnement des dépenses locales, à l'inverse des pratiques observées dans d'autres pays (cf. encadré *supra*), combinée à l'obligation de voter le budget de fonctionnement en équilibre peut avoir un pernicieux effet de cliquet : les années « fastes », les bonnes surprises sur le niveau des recettes sont affectées à des dépenses nouvelles, notamment à l'occasion du budget supplémentaire. En pratique, il s'avère bien souvent que certaines d'entre elles seront en fait récurrentes. Et lorsque la conjoncture se retourne, il n'y a alors d'autre choix que d'augmenter fortement le taux des impôts pour couvrir ces dépenses.

C. Imparfaite et mal régulée, la fiscalité locale mérite d'être réformée

1. Des imperfections devenues structurelles

Récurrentes, les critiques adressées à la fiscalité locale sont connues. Le Conseil économique et social dressait ainsi en 2006 le tableau d'une « complexification permanente issue de mesures partielles contribuant à une illisibilité parfois totale, tant pour ceux qui payent l'impôt local que pour ceux qui le votent²⁶ ».

25. *OECD Economic studies*, n° 43, 2006/2, H. Blöchliger et D. King, pp. 183-184.

26. Conseil économique et social, Rapport présenté par M. Philippe Valletoux, *Fiscalité et finances publiques locales : la recherche d'une nouvelle donne*, décembre 2006, p. 5-6.

Le **manque de lisibilité** auquel il est ici fait allusion renvoie à un problème sérieux quant à la portée de la démocratie locale. Alors que s'additionnent les taux votés par un grand nombre de collectivités sur une même assiette, il devient difficile de saisir les déterminants de l'évolution globale du taux d'imposition et par suite d'identifier la collectivité responsable.

Le **coût de la gestion par l'État** de l'établissement des assiettes, des rôles, du recouvrement et des frais de dégrèvements et non-valeurs s'élève aujourd'hui à 9 % du produit des impositions directes locales²⁷. C'est sans doute à juste titre qu'il est jugé excessif par nombre de collectivités locales. De plus, si les collectivités locales adoptent les taux des impositions locales, ce sont les services fiscaux de l'État qui assurent largement l'administration des impôts locaux. Ils sont notamment chargés d'en définir l'assiette, contribuable par contribuable, dans des conditions qui font l'objet de critiques récurrentes. Alors que la valeur locative des biens immobiliers possédés ou occupés par des particuliers ou des entreprises constitue l'assiette sur laquelle ont été levées plus de 66 Mds€ en 2007, la Cour des comptes a récemment à nouveau démontré l'obsolescence de ces bases d'imposition, qui reflètent la réalité immobilière des années 70 et insisté sur défaillances d'actualisation dont elles font l'objet. Elle concluait notamment quant au caractère « peu équitable » et « sans rapport avec la réalité » de ces bases cadastrales²⁸.

Enfin, depuis longtemps, **les impôts locaux ne sont plus qu'imparfaitement locaux...**

En 2007, la part des recettes de fiscalité directe locale prise en charge par l'État s'élevait ainsi en moyenne à 26,6 % et jusqu'à 40 % pour ce qui concerne la taxe professionnelle²⁹. L'État est en effet le premier contribuable local, à travers la prise en charge des allègements de fiscalité locale, en compensation des réformes fiscales qu'il engage. À ce titre, son intervention peut prendre deux formes :

- la substitution au contribuable pour le paiement de l'imposition, la cotisation due par l'État évoluant ainsi en fonction de l'évolution des taux, tel que décidé par les assemblées locales, dans le cas d'un dégrèvement institué par l'État, ce qui ne porte alors pas atteinte à l'autonomie fiscale locale, dans la mesure où les collectivités restent maîtresses de l'évolution des produits fiscaux ;
- la compensation de la réduction de la base d'imposition, au moment de l'institution d'une exonération, qui fait ensuite l'objet d'une indexation, figeant les écarts entre collectivités.

27. Art. 1641 CGI.

28. Cour des comptes, rapport public annuel 2009, « *l'assiette des impôts locaux* », pp. 27-53.

29. Source : Rapport de l'observatoire des finances locales, 2008.

À terme, il est possible que ces compensations perdent finalement leur caractère de ressources fiscales, pour être intégrée à des dotations d'État, comme l'illustre le précédent de la loi de finances pour 2004, qui a substitué une dotation globale de fonctionnement réformée, c'est-à-dire un transfert budgétaire à des compensations de taxe professionnelle correspondant aux réformes intervenues depuis 1999.

2. Des mécanismes de régulation incomplets et défailnants

Les ressources fiscales des collectivités locales sont en partie protégées des aléas de la conjoncture économique par des garanties apportées par l'État. L'État assure en effet aux collectivités locales que l'intégralité des « produits votés » par l'assemblée délibérante sera versé, prenant à sa charge le coût résultant de certaines créances irrécouvrables.

Surtout, le principal mécanisme régulateur de la pression fiscale relative locale, c'est-à-dire les règles de liens entre taux des diverses impositions connaît de sévères dysfonctionnements. La règle de liaison des taux des différentes impositions locales, exposée dans l'encadré ci-dessous a en effet été conçue comme un puissant moyen de régulation. Ce lien établi par la loi était utile : il permet de garantir une relative équité dans la pression fiscale relative sur les ménages et sur les entreprises. Mais compte tenu du caractère très différent des bases concernées, de la variété de leurs facteurs d'évolution, la liaison des taux a progressivement été relâchée : il existe aujourd'hui de très nombreux mécanismes dérogatoires, à la hausse comme à la baisse, qui en ont considérablement amoindri la portée.

La règle de liaison des taux

Deux options sont ouvertes aux collectivités.

- 1) Une variation proportionnelle des taux, identique pour les quatre taxes directes locales.
- 2) Une variation différenciée des taux des différentes impositions locales directes. Dans ce cas, les taux de la taxe professionnelle et de la taxe sur le foncier non bâti ne peuvent varier plus que la variation du taux de TH, ou du taux moyen pondéré des différentes taxes reposant sur les ménages.

L'un des effets pervers de cette situation a été que les taxes foncières sur le bâti, dont l'évolution du taux est beaucoup moins contrainte, ont fait office de variable d'ajustement. Depuis 1978, les taux de taxe foncière n'ont ainsi cessé d'augmenter : la population de propriétaires ayant été considérée moins sensible à cette évolution que celle des contribuables redevables de la taxe d'habitation.

Quant aux entreprises, leur part dans l'impôt total a sensiblement augmenté, en raison du dynamisme de l'assiette de la taxe professionnelle et du fait que le lien entre les taux de taxe d'habitation et de taxe professionnelle, à l'origine assez strict, n'a cessé de se relâcher au fil des ans, le législateur votant régulièrement des dispositions permettant d'augmenter le taux de la taxe professionnelle plus vite que celui de la taxe d'habitation. Comme décrit ci-dessus, cette évolution s'est accompagnée d'un accroissement de la part de la taxe professionnelle prise en charge par l'État. Si la réforme à venir aboutit à séparer le niveau de perception de la taxe sur les ménages de celui sur les entreprises, la question de la régulation de la pression fiscale sur les entreprises se posera alors avec acuité. Comme les entreprises ne votent pas, seul un sentiment de responsabilité au regard des conséquences macroéconomiques de cette surimposition relative peut modérer l'évolution. Or ce sentiment de responsabilité, manifestement présent au niveau national, semble insuffisant au niveau local. Les entreprises ont donc clairement besoin d'être protégées par le législateur, que celui-ci fixe le taux, ou à tout le moins un plafond contraignant.

La décentralisation est une dynamique particulièrement structurante de l'évolution des institutions publiques depuis plus de 25 ans, ses effets répondant aux objectifs du principe de subsidiarité. Mais elle a jusqu'ici surtout concerné la répartition des compétences et le niveau d'exécution et de décision de la dépense.

Les imperfections et effets pervers de ce mouvement sont nombreux et connus, ils se concentrent cependant très remarquablement sur le terrain de la fiscalité locale, assez peu touchée finalement dans sa logique et ses principes par la dynamique de subsidiarité issue du mouvement de décentralisation. Il n'en reste pas moins que l'adhésion générale à la dynamique de décentralisation s'est faite sans réflexion quant au degré acceptable d'inégalités entre territoires qui en sont la conséquence. La solidarité entre collectivités ne passe pas en France uniquement par des mécanismes de péréquation. Elle se traduit également par le fait que l'on impose à l'échelon local des « dépenses obligatoires ». De ce fait, les élus sont parfois dans l'obligation de prendre la responsabilité d'augmenter les taux d'imposition, alors même qu'ils n'ont pas une entière maîtrise

de tous les paramètres de la dépense, notamment de la détermination de son niveau minimal. Le cadre ainsi posé semble donc peu conforme au principe de subsidiarité, dans la mesure où il n'y a pas parallélisme entre décision de dépenser et capacité de financer.

2. BIEN PLUS QUE LA CONSTITUTION, LES HABITUDES ET IDÉES REÇUES ONT JUSQU'ICI EMPÊCHÉ TOUTE RÉFORME

A. Les dispositions constitutionnelles et organiques ouvrent des perspectives étendues

L'organisation décentralisée de la France, mentionnée à l'article premier de la constitution compte depuis 2003 parmi les principes les plus structurants de l'organisation institutionnelle. Les textes et principes au plus haut de la hiérarchie des normes définissent ainsi les conditions de la libre administration des collectivités territoriales, notamment leurs implications financières et fiscales.

La question restant ouverte à ce jour consiste à délimiter les marges de manœuvre offertes en matière d'autonomie financière et fiscale des collectivités par le cadre constitutionnel existant, ainsi que les lois organiques qui en portent application, ou les décisions du Conseil constitutionnel qui l'interprètent

1. Le texte de la Constitution

Le texte de la Constitution prévoit que « les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement³⁰ ». En droit, l'usage de l'indicatif présent implique que la libre disposition de ressources est un impératif. Les recettes fiscales représentent l'une de ces ressources propres : les collectivités « peuvent [ainsi] recevoir tout ou partie des impositions de toutes natures », et « la loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux³¹. » L'attribution de recettes fiscales aux catégories de collectivités existantes³² d'une part, l'octroi d'un pouvoir fiscal (détermination du taux, ou de

30. Art. 72-2, 1er alinéa.

31. Art. 72-2, 2e alinéa..

32. Liste de cinq catégories de collectivités (communes, départements, régions, collectivités à statut particulier, collectivités d'outre-mer), susceptible d'être révisée par l'ajout de nouvelles catégories, le cas échéant en se substituant à une collectivité existante par simple loi ordinaire.

l'assiette) sur ces impositions d'autre part ne sont donc que des possibilités ouvertes par la constitution. Elles ne constituent pas des obligations. Ces dispositions laissent également ouvertes la possibilité de leur attribuer tout ou partie d'une imposition, sans qu'elles n'en maîtrisent pour autant le taux ou l'assiette.

Les recettes fiscales ne constituent ainsi que l'une des catégories de ressources propres des collectivités territoriales, dont la constitution prévoit qu'« elles représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de leurs ressources³³ ». Une conséquence importante de cette disposition est que le respect du principe de libre administration des collectivités territoriales dans sa dimension financière et fiscale ne s'apprécie non pas collectivité par collectivité, commune par commune, mais dans son ensemble, pour une catégorie entière de collectivités, ce qui limite la rigueur de cette condition.

Dans l'ensemble, le texte de la constitution traduit donc l'existence d'implications financières et fiscales au principe de libre administration des collectivités territoriales, c'est-à-dire l'existence de ressources dont elles bénéficient librement, parmi lesquelles les ressources fiscales, sans qu'il ne soit impératif de leur octroyer un pouvoir fiscal.

2. La loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales et la décision du Conseil constitutionnel afférente

Les critères permettant de qualifier une ressource de « ressource propre » et la portée de la notion de « part déterminante » n'étant pas définis dans le texte de la constitution, il revenait donc à la loi organique de les préciser, sous réserve de l'appréciation de la conformité à la constitution de ces précisions par le Conseil constitutionnel.

La loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales du 29 juillet 2004³⁴ définit, à son article trois, celles des ressources des collectivités qui sont des ressources propres au sens de la Constitution. Celles-ci comprennent d'une part le produit des impositions de toutes natures et d'autre part certaines autres catégories de ressources³⁵. Deux types d'impôts sont ainsi susceptibles de constituer une ressource propre des collectivités territoriales.

33. Art. 72-2, 3e alinéa.

34. Loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 prise en application de l'article 72-2 de la Constitution relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales.

35. Redevances pour services rendus, produits du domaine, produit des participations d'urbanisme, produits financiers, dons et legs.

- En premier lieu, dès lors que les collectivités sont investies d'un pouvoir fiscal et peuvent ajuster le rendement de la taxe en modifiant l'assiette, le taux ou le tarif, l'imposition qui leur est attribuée est alors une ressource propre. C'est par exemple le cas des quatre impositions relevant de la fiscalité directe locale.
- En second lieu, la loi organique qualifie également de ressource propre un impôt dont la loi détermine, « par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette ». Le texte semble ainsi viser deux types d'imposition. Premièrement, celles pour lesquelles l'assiette n'est pas localisable et où la loi fixerait un taux³⁶ collectivité par collectivité, ainsi par exemple de la fraction de TIPP attribuée aux départements, dont la loi de finances établit désormais tous les ans la part du taux attribuée à chaque département. Deuxièmement, celles pour lesquelles l'assiette est localisable localement, mais où aucune faculté de modulation du taux n'est ouverte pour la collectivité, telle par exemple que la taxe forfaitaire perçue par les communes ou les intercommunalités sur les pylônes implantés sur leur territoire, dont le taux est arrêté nationalement.

La décision du Conseil constitutionnel³⁷ valide sans l'explicitier plus avant la définition des ressources propres donnée par la loi organique.

Si la définition de la notion de « part déterminante » comme étant celle qui permet la libre administration des collectivités territoriales présente un certain caractère tautologique, la loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales du 29 juillet 2004 définit néanmoins à son article quatre la notion de part déterminante d'une façon simple et ne prêtant pas à interprétations. La « part déterminante » que doivent représenter les « ressources fiscales et autres ressources propres » de chaque catégorie de collectivité est telle « qu'elle ne peut être inférieure au niveau constaté au titre de l'année 2003 ». Le Conseil constitutionnel a considéré la référence à la situation de 2003 comme suffisante pour satisfaire au principe de libre administration.

Il résulte de ces dispositions plusieurs enseignements importants pour l'analyse en termes de subsidiarité fiscale. La principale contrainte constitutionnelle consiste ainsi à ce qu'une part déterminante des ressources des collectivités territoriales, c'est-à-dire au moins égale au niveau atteint en 2003, soit constituée de ressources propres.

36. Selon la terminologie de l'article 3 de la loi organique précitée.

37. Décision n° 2004-500 DC du 29 juillet 2004.

Certes, certaines ressources non-fiscales sont également des ressources propres, mais celles-ci ne représentent qu'une part mineure des ressources des collectivités. Ainsi, en 2007, elles ne représentaient respectivement que 4,1 % du budget de fonctionnement des régions, 11,1 % de celui des départements et 14,8 % de celui des communes³⁸.

L'essentiel des ressources propres des collectivités est ainsi constitué à ce jour de ressources fiscales classiques, pour lesquelles la loi reconnaît aux collectivités un réel pouvoir fiscal. Mais les règles constitutionnelles et organiques prévoient que celles-ci sont susceptibles d'être indifféremment des impositions locales ou des impositions nationales dont soit le taux, soit l'assiette sont liés avec la catégorie de collectivité concernée. Il demeure certes d'importantes incertitudes quant à l'interprétation que pourra faire le Conseil constitutionnel de ce cadre de règles, mais le principal enseignement de l'analyse est qu'il n'existe finalement pas de réelle contrainte constitutionnelle, tant la catégorie des ressources propres est ouverte et d'une accueillante diversité, notamment en ce qui concerne les ressources fiscales.

La question n'est bien sûr pas définitivement réglée, puisqu'à ce jour seuls les principes peuvent être examinés, les cas d'application concrets restant encore à venir. Cependant, la vraie limite ne semble pas devoir être de nature constitutionnelle, elle se posera bien plus en termes d'acceptabilité politique.

B. Le principal obstacle réside surtout dans l'existence de nombre d'idées reçues

En France, plusieurs schémas de pensée, assez communément partagés, limitent l'étendue de la réflexion dès lors qu'il est question d'aborder le sujet des dépenses et ressources des collectivités, en particulier de leurs ressources fiscales. Ces « idées reçues » constituent autant d'obstacles pour envisager toute évolution et méritent ainsi d'être discutées.

Idée reçue n° 1 : « la dépense publique locale est une donnée »

Très souvent, l'évolution de la dépense publique locale est considérée comme un fait, sur lequel nulle prise ne serait possible. Ainsi, l'unique enjeu serait alors de faire varier les recettes des collectivités en fonction de l'évolution des dépenses, supposée résulter

³⁸. Poids relatif de la catégorie « autres recettes de fonctionnement » par rapport au total des recettes de fonctionnement, calculs I.E. à partir du rapport 2008 de l'observatoire des finances locales.

de déterminants extérieurs (les caractéristiques socio-démographiques de la population locale, les particularités géographiques du territoire, les transferts de compétences de l'État, etc.). Une idée largement répandue est donc que la décentralisation a transféré aux collectivités locales des dépenses non-maîtrisables, dont la croissance est forte et qu'il faut donc leur assurer les recettes permettant d'y faire face. Cette idée constitue un puissant argument pour refuser toute maîtrise de l'évolution des dépenses et revendiquer la maîtrise totale du taux des impositions.

À cet égard, une étude récente de la direction générale du Trésor et de la politique économique³⁹ a mis en évidence l'existence d'une part « discrétionnaire » significative d'une des dépenses locales sans doute parmi les plus contraintes, l'action sociale. La dépense d'action sociale départementale (RMI, aide sociale aux personnes âgées, à l'enfance, aux handicapés) représentait 26 Mds€ en 2006, soit près de la moitié des dépenses des départements. Cette dépense est doublement contrainte. Il s'agit avant tout de la mise en œuvre d'un droit prévu par la loi, dont la prise en charge par la collectivité est obligatoire, lorsque les conditions posées par la loi sont satisfaites. De plus, logiquement, ces dépenses sont fortement déterminées par les caractéristiques économiques et démographiques des territoires (nombre de bénéficiaires du RMI, part des personnes âgées et des jeunes dans la population totale, etc.). Pour autant, cette étude économétrique a évalué à 16 % la part de ces dépenses qui peut être qualifiée de « discrétionnaire », dans la mesure où les caractéristiques locales ne permettent pas de l'expliquer directement.

Le fait que la dépense locale comporte une part significative de dépenses discrétionnaires peut donc être démontré pour les plus contraintes des dépenses locales. *A fortiori*, pour les dépenses moins contraintes, ainsi de celles en faveur du développement économique ou du tourisme, par exemple, les marges de manœuvre des collectivités sont sans aucun doute accrues. L'idée que la dépense locale est une contrainte résultant de déterminants extérieurs ou de figures imposées mérite donc être très atténuée. Pour une large part, dans des proportions variables selon les secteurs, la dépense publique locale résulte toujours en partie de décisions et de choix faits par les autorités élues.

La conséquence à tirer de cette analyse en matière de subsidiarité fiscale serait de plaider pour que la part discrétionnaire des dépenses des collectivités territoriales, qu'il devrait être possible d'isoler, sur le modèle des travaux conduits en matière d'aide sociale, soit financée par des ressources qu'il est loisible aux collectivités de faire varier, c'est-à-dire les ressources fiscales, ou sur un autre plan, l'emprunt. Sans en faire une

39. Trésor-éco, n° 48, décembre 2008, *Une analyse des déterminants de la dépense d'action sociale départementale*.

règle absolue et automatique, **un principe de bonne gouvernance serait d'assurer une correspondance entre volume de dépenses discrétionnaires et poids relatif du financement fiscal. Il paraît ainsi essentiel que des études plus nombreuses analysent précisément la part contrainte et la part discrétionnaire dans les dépenses locales, afin de mieux mesurer l'opportunité d'instituer cette règle simple et lisible.**

Idée reçue n° 2 : « l'autonomie suppose une assiette localisable »

Une erreur trop souvent commise dans les réformes passées a consisté à vouloir chercher une nouvelle assiette qui serve à la fois à répartir la taxe entre les contribuables et entre les collectivités, ce qui revient à chercher une grandeur unique à utiliser comme mesure de capacité contributive et comme clé de répartition.

Une telle démarche conduit fatalement à un compromis qui consiste à s'accommoder d'une assiette qui mesure mal la capacité contributive mais qui est localisable.

Il serait plus sain de dissocier les deux problèmes en recherchant d'abord la bonne assiette, puis en déterminant ensuite la bonne façon de la localiser. En effet, les assiettes pertinentes et directement localisables sont rares.

a. La définition de capacités contributives locales est un préalable indispensable à la réflexion

L'examen de la nécessaire réforme de la fiscalité locale est le plus souvent noyé dans la thématique de la gestion des conséquences de la décentralisation. Par suite, on a souvent tendance à directement passer au stade des solutions finales et à examiner l'effet de transferts d'assiettes, d'une part entre les collectivités, d'autre part du point de vue de la pression fiscale relative pesant sur les différentes catégories de contribuables. Ce faisant, on oublie un principe essentiel : **avant de couvrir de manière adéquate les charges d'une collectivité, une imposition doit avant tout correspondre à une capacité contributive bien identifiée. C'est une question d'équité, d'efficacité, mais aussi une exigence constitutionnelle.**

À cet égard, le seul flux qui mesure la faculté contributive est le revenu pour les ménages et le bénéfice pour les entreprises. Les assiettes fondées sur des coûts, comme la taxe professionnelle actuelle, mais aussi la valeur ajoutée, obligent forcément le contribuable à répercuter le prélèvement sur d'autres personnes (les salariés, les fournisseurs, les clients, et pas seulement les actionnaires).

Ainsi, la réflexion en termes de transferts d'imposition des entreprises vers les ménages, si prisée dans le débat public n'a pas de réel sens pratique et ne devrait donc pas en avoir sur le plan politique. D'un point de vue économique, il est établi qu'en situation de rigidité des salaires réels, situation caractéristique de l'économie française actuelle, l'incidence de toute imposition porte de manière prioritaire sur le facteur de production le moins mobile, c'est-à-dire le travail, quelle que soit l'imputation juridique de l'imposition⁴⁰. Surtout, la réflexion en termes de transferts occulte le fait que sont concernées deux capacités contributives très distinctes, pour lesquelles les fondements mêmes de l'imposition diffèrent. Le postulat selon lequel les ménages et les entreprises sont placés dans une même situation à l'égard de la fiscalité est en effet erroné. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leurs capacités contributives du fait d'un principe de solidarité par l'impôt. Les entreprises, quant à elles ne sont pas tenues à ce principe de solidarité.

En revanche, d'un point de vue économique, c'est la façon dont les différents impôts sur les coûts seront répercutés en fonction de leur assiette qui est importante. Par exemple, l'idée selon laquelle transférer un prélèvement des salaires vers le capital serait bonne pour l'emploi n'est pas confirmée. Paradoxalement, le capital étant plus mobile que le travail, un tel transfert détruit des emplois, comme l'ont montré les économistes auditionnés par la commission Fouquet sur la taxe professionnelle.

b. Les assiettes locales pertinentes et localisables sont limitées, en particulier en ce qui concerne les entreprises

Avant que de chercher à « répartir les recettes », il importe donc de s'astreindre à définir les capacités contributives locales, c'est-à-dire, dans la mesure du possible celles pour lesquelles un lien entre capacités contributives et territoires peut être établi. Or il semble que celles-ci soient bien étroites, comme l'illustre la substitution de l'État aux contribuables locaux par le jeu des compensations, d'exonérations ou de dégrèvements.

Certaines mesures de la capacité contributive présentent à l'évidence une dimension locale. Les impositions sur la propriété ou l'occupation d'espace relèvent ainsi manifestement du champ local. Il est ainsi indéniable que les collectivités locales sont légitimes à percevoir le produit d'impositions foncières, de taxes sur l'occupation d'espace par les

⁴⁰. Une substitution de TVA à la TP, par exemple, ne peut ainsi être analysée comme un transfert de fiscalité des entreprises vers les ménages. Seule une analyse fine, en fonction de la position concurrentielle de chaque entreprise, distinguant les effets de la suppression de la TP entre comportements de marge, augmentations de salaires, investissements, baisse du prix de vente hors taxe serait à même d'en établir les effets. Mais dans l'ensemble, il est d'ores et déjà probable que l'incidence de la TP repose en partie sur les ménages salariés – consommateurs.

particuliers (taxe d'habitation) ou les entreprises (taxe professionnelle actuelle dont sont exonérés les investissements nouveaux et les salaires, par certains aspects). De même, la taxation d'externalités justifiant une intervention publique locale (la production de déchets, l'endommagement des voies de circulation par certains types d'activité, etc.) justifie l'existence d'impositions telles que la TEOM⁴¹ ou les taxes d'urbanisme.

L'un des exemples les plus aboutis du lien entre capacité contributive « localisée » et imposition réside sans doute dans la taxe forfaitaire perçue par les communes et les EPCI sur les pylônes électriques implantés sur leur territoire⁴². De telles impositions sont sans doute le seul moyen de faciliter l'implantation d'installations susceptibles de nuisances ou de dévalorisation de l'environnement. Le gestionnaire du réseau électrique lui-même ne serait probablement pas favorable à la suppression de telles impositions, qui facilitent le déploiement du réseau. À cet égard, la perspective de la suppression de la TP nécessitera sans doute de trouver une contrepartie financière équivalente pour les communes et leurs groupements accueillant certaines activités (centres de traitement des déchets, installations liées au nucléaire, etc.), dont l'implantation était très souvent facilitée par la perspective de dégager des recettes fiscales supplémentaires.

Toutefois, hormis ces cas particuliers, il est peu aisé de définir une mesure de la capacité contributive des entreprises qui justifierait l'existence d'impositions locales. Les dividendes versés sont sans aucun doute la meilleure mesure possible des capacités contributives des entreprises. Mais la difficulté est que tous les actionnaires ne sont pas nécessairement français. C'est donc le bénéfice, c'est-à-dire la part de création de richesse conservée par l'entreprise qui est imposée. La création d'un impôt local sur les bénéfices ne pourrait être envisagée qu'en diminuant du même montant l'impôt sur les sociétés levé par l'État, puisque son taux se situe déjà dans la partie haute de la fourchette des taux pratiqués par des pays comparables. Surtout, le caractère « localisable » des bénéfices est sujet à fortes cautions, puisque ceux-ci font l'objet de consolidations au niveau des groupes, dont le périmètre dépasse le plus souvent celui des territoires locaux.

Pour les ménages, la réforme des impôts locaux est aisée à concevoir, même si sa mise en œuvre n'est pas plus facile pour autant : il s'agit de garder en l'état les taxes foncières et la taxe d'habitation, tout en modernisant leurs bases d'imposition.

Pour les entreprises, il est peu aisé de trouver une assiette pertinente et localisable. Le choix opéré en 1975, afin que les entreprises participent au financement des collectivités

41. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

42. Art. 1519 A CGI.

autrement que par des redevances pour services rendus ou en raison de la taxation de l'usage du sol a été de taxer les moyens de production, par l'intermédiaire d'un agrégat comptable intermédiaire, la valeur ajoutée, sur laquelle la taxe professionnelle est aujourd'hui largement assise, en sus de la valeur locative cadastrale des immeubles occupés.

Après la suppression totale des salaires dans le calcul de la taxe professionnelle il y a 10 ans, le contexte d'exonération récurrente des investissements nouveaux parachève l'implosion de l'assiette conçue en 1975. Une large partie de l'assiette de la TP consiste désormais en la cotisation minimale sur la valeur ajoutée. Mais la valeur ajoutée ne mesure la capacité contributive des entreprises que par approximation. Elle mesure certes la création de richesse, mais celle-ci fait ensuite l'objet d'une redistribution (salaire, impôts, dividendes, apport de capital, mise en réserve, etc.).

Face à la difficulté de définir une capacité contributive localisable et générale des entreprises, la solution finalement retenue, c'est-à-dire la suppression de la taxe professionnelle, correspond à une certaine logique, tant le niveau pertinent d'appréciation des capacités contributives des entreprises se situe plus au niveau national.

Idée reçue n° 3 : « l'autonomie des collectivités locales suppose le vote des taux »

En France, il est généralement admis que l'autonomie des collectivités locales se traduit nécessairement par une faculté de vote des taux d'impositions locales par les assemblées élues. Mais en réalité, la notion d'autonomie financière des collectivités locales recoupe une **réalité bien plus complexe**.

a. La légitimité du vote local des taux peut être discutée

Même si c'est techniquement complexe (notamment en termes de disponibilité de l'information au moment du vote des taux), il reste possible de voter localement le taux applicable à une assiette nationale localisée au moyen d'une clé de répartition. Mais la question n'est pas seulement de savoir si le vote du taux est techniquement possible. Elle est aussi de savoir quelle légitimité peut s'attacher à un tel vote et à quelles limites il doit être soumis.

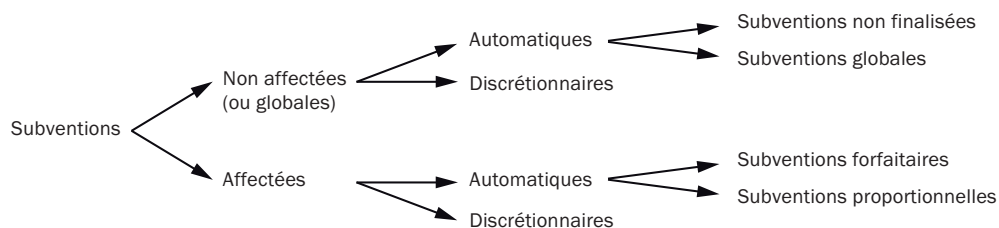
Pour les ménages, il y a un lien clair entre le niveau des taux et celui des dépenses locales, qui peut faire l'objet d'un débat démocratique. L'impopularité de l'impôt limite généralement toute velléité de hausse excessive des taux, au moins si la quasi-totalité de la population paie lesdits impôts. Pour cette raison, il est communément admis que le taux des impôts locaux peut être voté librement, sans aucune contrainte fixée par le législateur.

Pour les entreprises, le problème est plus délicat. D'une part, le lien entre niveau d'imposition et niveau de « services rendus » est moins évident. L'impôt sur les entreprises représente plus de la moitié des impôts locaux, alors que les dépenses des collectivités sont essentiellement consacrées aux ménages. De plus, les entreprises ne votent pas ! Enfin, les décideurs locaux ne se sentant pas en charge de la politique macroéconomique, ils ont tendance à sous-estimer l'impact de l'impôt local sur la compétitivité des entreprises, les débats au sein de la commission Fouquet l'ont bien montré.

Le vote des taux à l'échelon local pour la fiscalité pesant sur les entreprises ne peut donc s'envisager que sous un plafond assez contraignant. Si cela doit aboutir à ce que tous les taux se retrouvent au plafond, compte tenu de la complexité du processus de vote des taux, on est en droit de se demander si un taux national ne serait pas préférable. Certains verront dans cette proposition une atteinte intolérable à l'autonomie des collectivités. Ce point de vue mérite d'être nuancé, comme l'analyse qui suit sur la notion d'autonomie financière tend à le démontrer.

b. L'appréciation de l'autonomie financière des collectivités doit également prendre en compte les caractéristiques des subventions budgétaires de l'État

Il faut d'abord prendre en compte le fait qu'en plus de leurs ressources fiscales, les collectivités bénéficient de dotations de l'État, elles-mêmes de caractéristiques très variables, laissant plus ou moins de marges de liberté aux collectivités, en fonction de leur nature globale ou affectée et des conditions pouvant présider à leur attribution. L'OCDE a ainsi défini une taxinomie des subventions budgétaires, construite pour permettre l'analyse du degré d'autonomie permis par les ressources transférées aux collectivités territoriales.



En ce qui concerne l'analyse de la situation française, il peut être observé que les subventions globales, automatiques et non-finalisées représentent une part essentielle de leurs ressources de type « subventions », ce qui est un indice de forte autonomie d'usage de ces subventions. Ainsi, les subventions globales d'attribution automatique représentaient, en 2004, 88,3 % des ressources de type « subventions » des collectivités territoriales fran-

çaises, soit 48 points de plus que pour la moyenne des « États fédérés » de l'OCDE et 43 points de plus que pour la moyenne des « collectivités territoriales classiques » de l'OCDE. C'est là un élément essentiel, à garder à l'esprit dès lors qu'il est question d'apprécier l'autonomie financière des collectivités locales.

c. L'expression du pouvoir fiscal des collectivités locales ne peut être réduite à la seule faculté de voter le taux d'une imposition

L'analyse comparée des pays membres de l'OCDE⁴³ met en évidence deux formes de ressources fiscales : les affectations de produits fiscaux assortis d'une faculté variable d'influer sur les paramètres de l'imposition (catégories a, b et c du tableau ci-dessous) d'une part, et les différentes formes de partage du produit d'impositions, avec différents degrés de marges d'influence pour les collectivités, d'autre part.

La grande variété des combinaisons possibles en matière de pouvoir fiscal des collectivités⁴⁴

a.1	L'AI bénéficiaire fixe le taux d'imposition et tout allègement fiscal sans devoir consulter une autorité de niveau supérieur
a.2	L'AI bénéficiaire fixe le taux d'imposition et tout allègement fiscal après consultation d'une autorité de niveau supérieur
b.1	L'AI bénéficiaire fixe le taux d'imposition sans qu'il doive s'inscrire dans une fourchette imposée par une autorité de niveau supérieur
b.2	L'AI bénéficiaire fixe le taux d'imposition, mais il doit s'inscrire dans une fourchette imposée par une autorité de niveau supérieur
c.1	L'AI bénéficiaire définit les allègements fiscaux, mais seulement les déductions ou abattements fiscaux
c.2	L'AI bénéficiaire définit les allègements fiscaux, mais seulement les crédits d'impôt
c.3	L'AI bénéficiaire définit les allègements fiscaux, y compris les déductions ou abattements fiscaux et les crédits d'impôt
d.1	Une formule de partage des recettes fiscales prévoit que les AI décident de leur part
d.2	Une formule de partage des recettes fiscales prévoit que leur répartition ne peut être modifiée qu'avec l'accord des AI
d.3	Une formule de partage des recettes fiscales prévoit que leur répartition est fixée par la loi, et qu'elle peut être modifiée unilatéralement par une autorité de niveau supérieur, mais moins d'une fois par an
d.4	Une formule de partage des recettes fiscales prévoit que leur répartition est arrêtée chaque année par une autorité de niveau supérieur
e	Autres cas, où les autorités nationales fixent le taux et la base des impôts des AI
f	Cas non visés par l'une des catégories précitées la, b, c, d ou e)

Source : OCDE (1999).

⁴³ OECD *Economic studies*, n° 43, 2006/2, H. Blöchliger et D. King.

⁴⁴ Note de lecture : AI signifie administration infra-nationale.

Ces travaux permettent une appréhension renouvelée de l'autonomie fiscale. Ils conduisent notamment à considérer que les collectivités françaises bénéficient à ce jour d'une autonomie fiscale très substantielle. Ainsi, la part des ressources fiscales locales autonomes (catégories a + b) des collectivités françaises dans les ressources fiscales totales est supérieure à celle des collectivités allemandes, s'inscrivant pourtant dans un cadre fédéral *a priori* plus enclin à privilégier l'autonomie locale. De même, la part des ressources fiscales locales à discrétion totale ou partielle des collectivités territoriales françaises (catégories a + b + c) s'établit parmi les plus élevées de l'OCDE, à un niveau comparable à la Suisse ou au Danemark, nettement supérieur à l'Italie ou à l'Espagne et très nettement supérieur à l'Allemagne.

d. Apprécier l'autonomie financière des collectivités locales est une affaire complexe, qui ne peut être approchée de manière satisfaisante par des indicateurs simplistes

L'application de la grille d'analyse développée par l'OCDE met en évidence un degré d'autonomie fiscale substantiellement plus élevé que celui résultant d'indicateurs plus rudimentaires, tel que le poids relatif des ressources fiscales locales parmi les ressources fiscales. Mesurer la proportion des recettes fiscales locales parmi l'ensemble des recettes fiscales reflète en effet très mal l'autonomie fiscale et plus largement l'autonomie financière des collectivités. L'indicateur ne renseigne aucunement quant à la faculté de librement disposer de ces ressources, ou de les faire évoluer. Ainsi, le résultat pourra être faible dans le cas de marges de manœuvre très importantes pour des impositions de rendement peu élevé, alors qu'il pourra être très élevé alors même que l'autonomie serait nulle, dans l'hypothèse, par exemple de recettes partagées à 100 %, selon des modalités discrétionnaires fixées par l'autorité centrale.

Pour l'ensemble des pays de l'OCDE, il en ressort que dans une majorité de cas, l'autonomie financière des collectivités locales est généralement surévaluée. Seules 60 % en moyenne des recettes fiscales correspondent à des ressources à disposition des collectivités territoriales, 40 % constituant des recettes découlant de l'application de mécanismes de partage des ressources qui échappent à l'influence des collectivités. De plus, pour l'ensemble des pays de l'OCDE, 40 % des transferts budgétaires en moyenne sont des subventions affectées, sur lesquelles les collectivités territoriales n'ont une prise que limitée.

La conclusion, pour ce qui concerne la France, est que les collectivités françaises disposent en réalité d'un degré élevé d'autonomie financière :

- la part des subventions affectées, seule ressource qui échappe entièrement à l'initiative des collectivités territoriales y est substantiellement inférieure (5,7 % des ressources) que dans la moyenne des pays de l'OCDE (22 % des ressources) ;

- la part des ressources fiscales « autonomes » (54,5 %) est nettement supérieure à la moyenne observée dans les pays de l'OCDE (33,7 % pour les États fédérés, 40,4 % pour les autres collectivités) ;
- la part des ressources fiscales parmi les ressources des collectivités territoriales est inférieure à la moyenne observée, mais reste dans des proportions voisines (54,5 % en France, contre 60 % en moyenne OCDE).

C. Les pratiques étrangères sont une source d'inspiration encore trop négligée

1. Tirer des enseignements pour la France d'analyses comparées internationales

L'observation de l'évolution sur le long terme de la situation des collectivités de pays étrangers incite à être prudent quant à la relation existant entre décentralisation et autonomie financière. Il n'est pas démontré d'une manière systématique que, sur la période récente, le mouvement de décentralisation de l'exercice de compétences s'accompagne nécessairement d'un élargissement des compétences fiscales des collectivités bénéficiaires des transferts de compétences. À l'inverse, les constats d'études de l'OCDE ou de Dexia se rejoignent pour établir que le niveau de recettes fiscales des collectivités est resté stable, une augmentation des transferts financiers étant venue financer l'accroissement de leurs dépenses.

Pour des raisons de complexité tenant à l'éclatement du pouvoir fiscal, ainsi que de risque de concurrence fiscale, la part des ressources des collectivités locales correspondant à une pleine autonomie fiscale soit sur des impositions dédiées (cas de la France), soit pour des éléments d'assiette supplémentaires à des impositions d'État existantes (imposition sur le revenu des pays nordiques, imposition sur les sociétés des collectivités fédérées américaines) a décru en moyenne parmi les pays de l'OCDE. La part des ressources des collectivités françaises relevant de cette catégorie est l'un des plus élevés de l'OCDE, après le Mexique, le Canada et la Suisse.

S'agissant de la structure des ressources fiscales à disposition des collectivités, l'analyse comparée met en évidence une tendance à la concentration des interventions fiscales des collectivités locales sur un nombre restreint d'impositions. Deux grands modèles peuvent alors être distingués :

- une prédominance des recettes découlant de l'impôt sur le revenu, sur les sociétés ou sur la consommation, correspondant aux pays dans lesquels les collectivités disposent de compétences étendues ;
- une prédominance des recettes découlant des impôts fonciers, correspondant aux pays dans lesquelles les collectivités territoriales disposent de compétences plus limitées.

Dans ce cadre la situation de la France est singulière : les collectivités y bénéficient de multiples impositions, portant sur des assiettes très variées, signe sans doute que la réforme fiscale n'y a pas encore abouti.

2. L'exemple américain : une pratique difficilement transposable

Le système américain est construit autour de la notion de partage de la souveraineté fiscale, traduite au moyen de la répartition des assiettes entre différents niveaux de collectivités. L'autonomie fiscale des entités fédérées porte à la fois sur la détermination des bases et sur la fixation des taux, dans une optique de concurrence entre différents détenteurs de souveraineté fiscale. Chaque collectivité lève ainsi des impôts pour procéder aux dépenses qu'elle estime nécessaires dans les matières où elle est reconnue compétente. Ce système dual conduit à favoriser un fédéralisme concurrentiel, dans lequel les États ajustent leurs prélèvements pour obtenir le niveau optimal de services collectifs. Les États-Unis s'inscrivent ainsi dans un schéma répartissant les assiettes entre niveau fédéral et entités fédérées :

- au niveau fédéral : l'imposition sur le revenu des particuliers et des sociétés, les droits de douane et les droits de succession ;
- au niveau des collectivités fédérées : la fiscalité de la consommation (*sales tax*), une imposition additionnelle sur les revenus ;
- au niveau local : la fiscalité immobilière.

La dimension « compétitive » du système se reflète également dans les mécanismes existants de péréquation. Ces derniers consistent essentiellement en des transferts budgétaires (*grants-in-aid*) entre État fédéral et États fédérés d'une part et d'autre part entre États fédérés et niveau local. Leur objectif n'est pas tant de résorber les inégalités entre États, à la différence de ce qui est inscrit dans la loi fondamentale allemande, par exemple, mais de résorber les inégalités entre individus, ou dans le passé, d'avoir doté le pays des infrastructures de transport qui lui faisaient défaut au début du XX^e siècle⁴⁵. Développés et étendus aux questions de sécurité et de protection sociale dans les an-

45. L'essor des *grants-in-aid* remonte historiquement à la période du *New Deal*.

nées 60, ces transferts ont été ensuite réduits et surtout réorientés dans une perspective d'emploi beaucoup plus discrétionnaire. Ce faisant, le système prolonge sa dimension « compétitive », y compris au sein de ses dispositifs de péréquation, puisqu'il revient aux États de remporter la compétition pour obtenir des aides fédérales.

Adapté à un système politique et institutionnel de tradition fédérale, orienté vers la correction des inégalités entre individus plutôt que vers les territoires, le partage des ressources fiscales tel qu'il existe aux États-Unis semble difficilement transposable à la situation française. Il impliquerait l'acceptation de l'existence d'importantes différences de ressources entre collectivités, ainsi que d'une concurrence plus affirmée et ouverte entre collectivités, évolutions qui semblent à ce jour rencontrer de nombreuses difficultés à s'inscrire dans le cadre français.

3. Le partage d'impositions nationales : une pratique très diffusée⁴⁶

a. L'exemple de l'Allemagne

En Allemagne, pour des motifs de planification financière et de facilitation de la mobilisation de l'instrument fiscal pour des considérations de politique économique, mais aussi en raison de la portée constitutionnelle de l'objectif de redistribution, **le fédéralisme fiscal prend la forme d'un fédéralisme coopératif, caractérisé par le partage des recettes fiscales, mais la concentration de la compétence fiscale.** Le pouvoir normatif fiscal est en effet concentré dans les mains du *Bund*, État central. Mais les recettes des principales impositions (IR, IS, TVA) sont partagées entre les différents niveaux de pouvoir. La mise en œuvre de la plupart des politiques repose le plus souvent sur le niveau des *Länder*, par application de textes nationaux, en général avec une participation financière du *Bund*.

Dans ce schéma, les collectivités fédérées bénéficient le plus souvent d'une quote-part d'impositions nationales, dans des conditions prévues par la constitution (cas de l'impôt allemand sur le revenu des ménages), ou par la loi, selon un processus dans lequel sont associées les collectivités fédérées. Une clause constitutionnelle de révision assure que la relation entre recettes et dépenses du *Bund* et des *Länder* est constante.

Inspirée des principes de subsidiarité et de fédéralisme fiscal, l'organisation allemande consiste donc en un système complexe, tant les compétences sont partagées et les

46. Source : DEXIA Crédit local research department, *Sub-national governments in the European Union*, 2008.

relations financières multiples et parfois ambivalentes. Il est structuré autour des principes de coopération des différents niveaux de collectivité et de péréquation en vue d'assurer l'homogénéité des conditions de vie sur le territoire. Les ressources des collectivités sont principalement constituées de recettes fiscales (57 %), dont 15 % seulement correspondent à des impositions non-partagées. Le partage des impositions est également le moyen privilégié d'opérer une péréquation, tant horizontale, que verticale, de nature donc essentiellement fiscale, même si subsistent des mécanismes de péréquation budgétaire.

b. Le cas de l'Espagne

Le point d'équilibre du système espagnol n'est pas encore atteint. Depuis 1978, mais à un rythme accéléré au cours des années 2000, **l'Espagne évolue vers un modèle de fédéralisme fiscal caractérisé par une forte différenciation entre les différentes communautés autonomes du point de vue de l'étendue de leurs compétences, notamment fiscales, sur des impositions partagées.** Les communes disposent par ailleurs également d'une forte autonomie fiscale, se traduisant par l'affectation de recettes fiscales autonomes. La péréquation, objectif constitutionnel est essentiellement budgétaire et verticale, c'est-à-dire organisée par l'État.

Les évolutions en cours des statuts des communautés autonomes font que ce système n'est pas encore stabilisé. Pour autant, des premières évaluations⁴⁷ mettent en évidence le fait que la décentralisation accrue des dépenses et des compétences fiscales fut l'un des facteurs du rythme élevé de croissance de ce pays dans les deux dernières décennies.

Hors communautés à régime particulier (Pays Basque, Navarre) dont le pouvoir fiscal est très étendu, alors qu'elles versent à l'État une rémunération en contrepartie de la prestation de certains services publics, les recettes fiscales autonomes représentent 18 % des ressources des communautés autonomes (régions) et 31 % des recettes des municipalités. La fiscalité partagée représente une part significative des ressources locales, soit 23,7 % toutes collectivités confondues et jusqu'à 34 % pour les collectivités autonomes, qui sont en réalité les principales concernées par ces dispositifs. Les collectivités bénéficient d'une fraction du produit de la TVA, de l'IR et des droits d'accises, seules les collectivités autonomes disposant de marges de manœuvre sur les taux.

47. *Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Zaragoza, R. Gil-Serrate, Julio Lopez-Laborda, 2006.*

c. La situation italienne

L'Italie a connu des évolutions récentes très significatives. Depuis les années 1990, la décentralisation a progressé très rapidement, alors que se manifestent aujourd'hui des projets de réformes tendant à instituer un « fédéralisme fiscal ». Si les ressources des collectivités locales se répartissent de manière égale entre dotations budgétaires et recettes fiscales, il faut relever la grande complexité de la répartition des compétences fiscales, qui cumule marges de manœuvre importantes des collectivités, mais souvent gelées par l'État, fiscalité partagée, fiscalité attribuée « en propre » à une collectivité et possibilité de lever des surtaxes locales à certaines impositions nationales. Enfin, les dispositifs de péréquation entre régions semblent encore peu aboutis, en dépit des fortes inégalités interrégionales.

Selon les collectivités, entre 34 et 37 % des ressources correspondent à des recettes fiscales autonomes, en incluant les surtaxes locales à des impositions nationales (surtaxe communale et régionale à l'impôt sur le revenu, surtaxe provinciale sur la consommation d'électricité industrielle, surtaxe régionale sur les accises sur l'essence). Les recettes fiscales issues d'impositions partagées représentent 10 % des ressources locales. Elles comprennent notamment une fraction du produit de l'impôt sur le revenu, versé aux communes et régions, sans que celles-ci ne disposent de marges de manœuvre sur le taux ou l'assiette, ainsi qu'une partie de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des droits de timbre et accises attribués aux régions italiennes à statut spécial.

Dans l'ensemble, l'analyse comparée met en exergue l'importance des dispositifs de partage de recettes fiscales. Ces dispositifs consistent à transformer une recette fiscale donnée, impartie à un niveau de collectivité, en recettes fiscales collectives, dont le produit est réparti entre différents niveaux de collectivités. Ils sont généralement organisés selon deux modalités : partage de ressources de l'État avec les collectivités ou partage de ressources de collectivités avec l'État et d'autres collectivités. Leurs formes peuvent être variées, déterminées et quasi intangibles, ou au contraire soumises à discussion pour chaque exercice.

Leur diffusion est forte, en particulier parmi les pays de l'UE, dans lesquels ils représentent souvent plus ou près de la moitié des ressources fiscales des collectivités locales (Allemagne, Autriche, Belgique, Italie, Espagne, République tchèque, Pologne). Parmi les pays étudiés par l'OCDE, seuls quatre pays de l'Union n'avaient pas mis en place de

système de partage de ressources fiscales en 2004 (France⁴⁸, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède). Les impositions partagées sont le plus souvent des impositions à assiette importante et à rendement élevé (impôt sur le revenu, TVA, impôt sur le bénéfice des sociétés).

Les dispositifs de partage de recettes fiscales sont toutefois confrontés à plusieurs difficultés. La première d'entre elles consiste à la faible incitation à l'accroissement de l'efficacité du recouvrement, lorsque la collecte de l'impôt est d'initiative locale et que l'évolution du produit du recouvrement local est indépendante de la part de la ressource fiscale finalement attribuée (cas de l'Allemagne et de l'Autriche). Certains États ont donc développé des mécanismes d'intéressement à la variation de la collecte locale, pour neutraliser ce risque (Espagne). Il faut relever que cette difficulté ne se présenterait pas en France, puisque le recouvrement est pris en charge par l'État. Une seconde difficulté réside dans le degré élevé de complexité, lié au fait que le partage se fait à différents niveaux et qu'il intègre souvent des dispositifs de péréquation. Cette faible lisibilité semble inhérente à ces dispositifs, conçus de sorte à ce que l'identification des collectivités « gagnantes » et des collectivités « perdantes » soit peu aisée. En dernière analyse, elle facilite la mise en œuvre d'importantes politiques de péréquation.

3. DANS UN CONTEXTE TRÈS OUVERT, QUELLE RÉFORME EST ENVISAGEABLE POUR LA FRANCE ?

A. L'obstacle de la réforme de la taxe professionnelle est désormais levé

Depuis l'annonce par le Président de la République le 5 février dernier de la suppression de la taxe professionnelle à horizon 2010, l'écueil que constituait depuis longtemps la réforme de cette imposition semble en partie levé. Le sujet était en effet particulièrement difficile et engagé depuis de nombreuses années. Les dernières étapes de cette « réforme permanente » avaient consisté :

- en 1999 à supprimer la part salaire de la base d'imposition, au bénéfice en particulier des plus petites entreprises, non concernées par la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée, qui n'est exigible qu'à partir d'un chiffre d'affaires de 7,6 M€ ;

48. Pour la France, depuis lors, un tel mécanisme a été introduit avec la TIPP.

- en 2004, suite aux travaux de la commission Fouquet, à substituer un taux moyen aux taux plafond et plancher, à exonérer les investissements nouveaux et à redéfinir les conditions de liaison de l'évolution des taux entre taxe d'habitation et taxe professionnelle. Le fait que la prise en charge du coût de la réforme du plafonnement ait été partagée entre État et collectivités locales mérite d'être relevé.

Le Conseil économique et social⁴⁹ relevait en 2006 que pas moins de 68 textes législatifs avaient réformé la taxe professionnelle depuis 1975, pourtant, il demeurait indispensable de poursuivre la réforme de la taxe professionnelle, particulièrement pénalisante pour les secteurs de l'industrie, de l'énergie et des transports. Mais le sujet était particulièrement difficile, en raison des revendications différenciées des différents secteurs d'activité.

Si jusqu'ici deux voies d'évolution semblaient ouvertes⁵⁰, la question a donc été tranchée d'une manière plus définitive, encore que la possibilité de continuer à imposer la valeur locative des biens immobiliers occupés par les entreprises demeure ouverte. En tout état de cause, reste cependant à couvrir le besoin de financement né de la suppression de tout ou partie de la taxe professionnelle.

B. De très nombreuses possibilités techniques sont ouvertes, mais la piste d'un partage des recettes d'impositions nationales mériterait d'être examinée de manière prioritaire

Compte tenu de l'apparente souplesse du cadre constitutionnel (cf. *supra*), de nombreuses possibilités sont ouvertes. Il ne paraît pas question de revenir sur l'existence d'impositions caractérisées par le caractère localisable de leur assiette et par la faculté des collectivités de voter les taux. Revenir sur cette possibilité pour faire en sorte que les collectivités arbitrent à partir d'une masse financière donnée serait en effet transformer les conditions d'exercice de la démocratie locale. Comme exposé auparavant, un principe directeur pourrait être que ces ressources ont vocation à financer la composante discrétionnaire des dépenses locales.

49. Conseil économique et social, 2006, *ibid*.

50. Une première piste consistait à conserver une assiette portant sur la valeur ajoutée, tout en diminuant le niveau du plafond de cotisation, afin de ne pas pénaliser excessivement les industries, dont les immobilisations sont élevées et renouvelées à un rythme relativement lent. Une autre voie amenait à considérer que la récurrence des exonérations des investissements nouveaux plaiderait pour que cette exonération soit intégrée de manière définitive à la norme fiscale, transformant de fait la taxe professionnelle en une « taxe d'habitation des entreprises ».

Mais au-delà de la préservation de ces impositions existantes, non exclusive d'ailleurs de la réforme des modalités de définition de leur assiette, de nouvelles pistes doivent être explorées. Plusieurs possibilités semblent ouvertes :

- identification de capacités contributives locales encore mal appréhendées et non soumises à d'autres impositions, en particulier les externalités négatives liées à la pollution ;
- adjonction d'un taux local additionnel à des impositions nationales ;
- application d'un taux national à des impositions nationales, dont le produit serait à répartir entre collectivités.

La France s'est déjà engagée dans cette dernière voie, à l'occasion du financement d'une partie des compétences transférées aux régions et aux départements en 2004, au moyen du partage du produit de la TIPP, avec possibilité de modulation du taux en ce qui concerne les régions. Le moment semble opportun pour accentuer cette évolution, en remplaçant la part « valeur locative des biens immobiliers occupés » de la taxe professionnelle ainsi que les dotations de l'État en compensation des évolutions d'assiette de la taxe professionnelle par un partage des recettes d'une imposition nationale.

Cette évolution serait conforme à celles observées dans les pays de l'OCDE, où partout, l'accroissement des compétences (et dépenses) locales se traduit par un accès des collectivités à des impositions de rendement élevé (IR, IS, TVA), dans des conditions d'autonomie atténuées, le plus souvent au travers d'un dispositif de partage des ressources fiscales. Mais se pose alors la question de l'identification de la recette fiscale nationale à partager avec les collectivités territoriales...

C. Quelle pourrait être la bonne assiette nationale ?

Dans les pays où des arrangements de partage des recettes fiscales existent, la répartition des types d'imposition concernés selon les pays est très variable. Elle contredit cependant les hypothèses de la théorie du fédéralisme fiscal, dans la mesure où les ressources fiscales des collectivités locales portent souvent principalement sur des bases mobiles. Ainsi les recettes des impôts sur les bénéfices ou sur le revenu représentent 40 % des recettes fiscales locales, alors que les recettes de la fiscalité immobilière n'en représentent que 19 % en moyenne. Les caractéristiques constitutives des mécanismes⁵¹ de partage des recettes, des dispositifs de péréquation, ou des

⁵¹. Ainsi, par exemple en ce qui concerne l'IR, les « surtaxes locales au revenu » en vigueur dans les pays nordiques sont bornées par des taux minimums et maximums ; autre solution, en Allemagne, les recettes de l'IR font l'objet d'un partage de ressources entre collectivité, comportant un dispositif de péréquation.

limitations dans la faculté de déterminer les taux semblent permettre efficacement d'atténuer les risques de concurrence fiscale et d'érosion des bases.

L'hypothèse est faite que cette nouvelle ressource se substituant à une fiscalité portant sur les entreprises, il convient de privilégier le partage d'une recette nationale levée sur les entreprises. Toutefois, compte tenu du niveau atteint par les prélèvements obligatoires en France, parmi les plus élevés de l'Union européenne⁵², il est également supposé que le partage de ressources fiscales viendrait en substitution de recettes de l'État.

Le bénéfice, seule mesure de la capacité contributive des entreprises, présente un inconvénient majeur. Le rendement de cet impôt connaît une forte volatilité et l'affectation de recettes volatiles au cours du cycle économique aux collectivités territoriales n'irait pas sans poser certaines difficultés, comme en témoignent les signaux d'alarmes lancés par certains départements en raison de l'actuelle crise immobilière. En résumé, le bénéfice étant un solde entre des recettes et des dépenses, ses variations sont beaucoup plus dépendantes de la conjoncture que le revenu des ménages ou les coûts des entreprises. Une imposition sur les bénéfices ne peut donc être affectée à des collectivités qu'à la condition qu'elle ne représente pas une part trop importante de leurs recettes. Certes, l'institution de règles prudentielles de gestion telles par exemple que l'obligation de provisionner un certain volume des recettes issues de cet arrangement de partage des ressources de l'IS serait de nature à neutraliser le risque. Mais celui-ci paraît si important qu'il convient d'écarter l'option de retenir l'imposition des bénéfices.

De ce fait, faudrait-il alors se résigner à conserver une taxe sur les coûts ? Dans cette catégorie, la « contribution climat-énergie » présente plusieurs avantages :

- sa dynamique est probablement la plus favorable qui soit, puisqu'il existe un consensus pour qu'elle augmente régulièrement pendant au moins 20 ans ;
- affecter cette contribution au remplacement de la taxe professionnelle est de nature à rassurer les entreprises sur le fait que cette taxe nouvelle ne se traduira pas par une hausse des prélèvements obligatoires préjudiciable à la compétitivité de la France.

Mais cette solution présente aussi de graves inconvénients :

- elle apparaît comme un transfert partiel sur les ménages ;
- et surtout, il n'y a pas de pertinence à faire financer une part aussi élevée des dépenses des collectivités concernées par une contribution qui ne concerne

52. 43,3 % du PIB, soit 818,9 Mds€ poids relatif par rapport au PIB dépassé dans l'UE uniquement par la Suède, le Danemark et la Belgique (Source : PLF 2009, rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution).

pas de façon égale toutes les personnes physiques et morales résidant sur leur territoire.

En fait, cette contribution climat-énergie semble plutôt destinée à contribuer au « bouclage budgétaire » global de la réforme, en restant ainsi affectée à l'État, quitte à ce qu'elle permette le financement d'aménagements aux transferts budgétaires de l'État en faveur des collectivités.

Il reste donc la valeur ajoutée. Mais **utiliser la valeur ajoutée comme base d'un impôt sur les entreprises reste un moindre mal : ce n'est pas une assiette miracle dépourvue d'inconvénients !**

- **La taxation de la valeur ajoutée n'est pas une « taxe neutre »**, comme le dit le rapport Balladur. Cette expression présente le grand danger de suggérer que la valeur ajoutée est une assiette sans inconvénient économique, position dérivée – d'une manière détournée – des avantages de la TVA par rapport aux taxes en cascade. En tant qu'assiette pour un impôt sur les entreprises, la valeur ajoutée n'a rien de neutre. Simplement, on peut espérer qu'une assiette large crée moins de distorsions entre activités et au sein même d'une activité, entre entreprises, que ne le ferait une taxe à base plus étroite, telle que l'actuelle taxe professionnelle.
- **La valeur ajoutée ne mesure pas, contrairement à une idée largement répandue, la capacité contributive des entreprises.** Cette idée fautive semble due à une erreur d'interprétation : si la valeur ajoutée mesure en effet la richesse produite par l'entreprise, celle-ci ne conserve qu'une petite partie de cette richesse (son bénéfice). La plus grande partie est redistribuée (notamment aux salariés), ou mise de côté pour faire face à des coûts futurs. Une taxe sur la valeur ajoutée des entreprises reste donc essentiellement une taxe sur les coûts, qui pose, comme la taxe professionnelle, des problèmes de compétitivité et pousse aux délocalisations.
- **Enfin, retenir une assiette large, telle que la valeur ajoutée, pour permettre un taux bas, ne doit pas faire illusion.** Une ponction de 15 milliards d'euros sur les entreprises par augmentation de leurs coûts (fiscaux, en l'espèce) reste une ponction de 15 milliards d'euros, même si elle résulte d'un taux bas ! Le mouvement ne doit pas donner l'illusion que l'on vient de créer des marges de manœuvre aux entreprises.

D. Quelle serait la clé de répartition la plus pertinente ?

Les effectifs salariés et les surfaces occupées viennent le plus naturellement à l'esprit. Mais trouver une pondération « équitable » entre ces deux facteurs est un exercice délicat. Toutefois, cet enjeu ne concerne pas les entreprises, sauf sous l'aspect des charges déclaratives que cela pourrait entraîner pour elles.

La façon de localiser la taxe sur la valeur ajoutée peut obéir à deux méthodes :

- la première consiste à faire masse de toutes les impositions au plan national, puis à répartir cette masse en fonction de critères établis au préalable ;
- la seconde consiste à affecter l'assiette de chaque contribuable en fonction de l'application de critères à sa propre clé de répartition. Plus complexe à gérer, cette solution assure un meilleur lien entre les entreprises et les collectivités.

La première méthode consiste à affecter des fractions de taux, au sens de la loi organique, qui fixe les conditions pour qu'un impôt constitue une recette propre au sens de la constitution. La seconde consiste à localiser une assiette. Dans l'un et l'autre cas, il semble que **l'utilisation d'une clé de répartition pour affecter la ressource au niveau communal (ou plus vraisemblablement au niveau du groupement de communes) ne fait pas obstacle à ce que l'impôt reste comptabilisé comme une ressource propre.**

E. Quelle recette partager ?

Partant de l'analyse exposée ci-dessus, de très nombreuses possibilités techniques sont ouvertes :

- identification de capacités contributives locales encore mal appréhendées et non soumises à d'autres impositions, par exemple les externalités négatives liées à la pollution ;
- adjonction d'un taux local additionnel à des impositions nationales ;
- application d'un taux national à des impositions nationales, dont le produit serait à répartir entre collectivités.

Pour que les entreprises continuent à participer de manière substantielle aux budgets locaux, l'instrument privilégié serait un partage des recettes de l'imposition sur les sociétés avec les collectivités locales. Mais le rendement de cet impôt connaît une trop forte volatilité et son partage sans mécanisme stabilisateur ne semble concevable que pour les collectivités les plus importantes (régions et – peut-être – départements). Pour

les communes et les groupements de communes, seule la valeur ajoutée semble susceptible de constituer une base à la fois stable et procurant un lien satisfaisant entre le territoire et l'entreprise qui l'accueille.

Pour résoudre la quadrature du cercle (garder le bénéficiaire comme mesure de la capacité contributive, mais offrir aux collectivités une masse plus stable, la valeur ajoutée), nous proposons que l'impôt local sur la valeur ajoutée soit un impôt minimal alternatif à l'impôt sur les sociétés, venant s'imputer sur celui-ci. Cette imputation reviendrait bien à un partage de l'impôt sur les sociétés, mais la masse transférée aux collectivités territoriales serait lissée dans le temps, la variabilité de l'impôt sur les sociétés étant gérée par l'État, mieux à même de les supporter. Cette imputation serait de surcroît de nature à faciliter la réintégration des petits contribuables dans le régime commun.

Pour les ménages, le partage de l'impôt sur le revenu semble peu pertinent, en raison de son assiette étroite, du faible nombre de contribuables et de sa mauvaise répartition sur le territoire. En revanche, la question de l'instauration d'un impôt local sur le revenu, proportionnel (du type CSG) reste posée. C'est en particulier le cas pour les départements, dont les missions consistent largement à distribuer des revenus de remplacement et des aides sociales. Mais il ne faut pas cacher qu'il s'agit d'un sujet politiquement très sensible : un impôt départemental sur le revenu a été voté au début des années 1990, mais il n'a jamais été mis en application.

Le cadre institutionnel français a beaucoup évolué. Il en résulte une répartition des compétences entre l'État et les collectivités rénovée et un poids relatif des dépenses locales en constant accroissement depuis 25 ans. Dans le même temps, la structure des ressources des collectivités locales a certes été aménagée, mais n'a pas été fondamentalement bouleversée. La nécessité de réformer la fiscalité locale, notamment n'a pas été démentie, bien au contraire.

La constitution, la loi organique en faisant application et la jurisprudence constitutionnelle n'établissent à ce jour que des contraintes dont la portée semble assez limitée. Pour autant, la forte prégnance d'un certain nombre d'habitudes de pensée ou d'idées reçues semble en grande partie expliquer les difficultés à réformer, voire à poser clairement les termes du débat. Ainsi, il semble pouvoir être démontré que la dépense publique locale n'est pas exclusivement une donnée déterminée par des facteurs extérieurs. Il

semble également possible de solidement avancer que l'autonomie financière des collectivités locales n'est pas réductible à leur seule autonomie fiscale et qu'en outre, une analyse plus fine, conduite dans une perspective comparée établit qu'en matière d'autonomie financière, les collectivités françaises se situent à la pointe des pays de l'OCDE. Enfin, la réflexion propre à la fiscalité locale doit d'abord être conduite sous l'angle de l'identification de capacités contributives locales, avant que de déboucher sur des solutions opérationnelles, réfléchies en termes d'assiette.

À la lumière des pratiques étrangères et dans le contexte de la suppression programmée d'une partie au moins de la taxe professionnelle, des mécanismes de partage de recettes fiscales nationales au profit des collectivités locales semblent pouvoir être expérimentés. Depuis 2004, la France s'est d'ailleurs déjà (modestement) engagée dans cette voie.

Mais deux questions centrales ne devront pas être perdues de vue : régulation et péréquation. Tout d'abord, la thématique de la régulation des dépenses publiques locales et de la pression fiscale locale est essentielle. Les besoins budgétaires sont en effet immenses, potentiellement infinis. L'État devrait demeurer l'arbitre et le régulateur, en ce qui concerne la forme et le niveau des prélèvements obligatoires locaux, mais aussi pour certains aspects des dépenses publiques locales. Les mécanismes permettant de garantir cet impératif de pilotage des finances publiques locales restent pour beaucoup encore à inventer. Une seconde question essentielle est celle de la péréquation, c'est-à-dire de l'organisation de l'égalisation des ressources entre différentes collectivités en fonction de leurs charges. Cette question est d'autant plus aiguë qu'un certain nombre de mécanismes de péréquation fiscale étaient organisés au travers de la taxe professionnelle. Or, dans tous les pays, l'accroissement de l'autonomie locale est allé de pair avec un renforcement des dispositifs de péréquation, qui permet notamment de maîtriser les risques liés à l'affectation locale d'impositions reposant sur des bases mobiles.

Si la décentralisation des compétences et de la dépense s'est beaucoup inspirée d'une dynamique de subsidiarité, au terme de l'analyse, il semble que cette même dynamique plaide pour qu'une partie des ressources des collectivités locales, non-déterminante, selon l'esprit de la constitution, soit définie au niveau central. **En matière locale, le principe de subsidiarité semblerait ainsi commander des évolutions inversées : l'équilibre décentralisation des dépenses/centralisation partielle des ressources est sans doute le mieux à même de répondre aux préoccupations de régulation et de péréquation.**

COMPOSITION DE LA COMMISSION MODERNISATION DE LA FISCALITÉ DE L'INSTITUT DE L'ENTREPRISE

PRÉSIDENTS

Gérard Mestrallet, président-directeur général de GDF Suez

Michel Taly, avocat-associé au sein du Cabinet Arsene Taxand

RAPPORTEUR

Simon Fetet

MEMBRES

Robert Baconnier, président de l'ANSA

Michel Bouvier, professeur à l'Université Paris I Panthéon Sorbonne, directeur du GERFIP

Jean-Louis Dardanne, directeur fiscal groupe de GDF Suez

Christophe Heckly, administrateur de l'OCDE

Dominique Hoorens, directeur des études économiques et financières de l'Union sociale pour l'habitat

Jean-Dominique Lafay, professeur à l'Université Paris I Panthéon Sorbonne

Hervé Lehérissel, associé chez Ernst & Young Law

Frédéric Lucet, président de Family Business Group

Patrice Pouliguen, directeur des affaires fiscales Groupe de BNP Paribas

Martine Milliet-Einbinder, chef de l'Unité coopération internationale de l'OCDE

François Perrin-Pelletier, président d'honneur du Faider

Philippe Thiria, directeur du département fiscal d'Unilever France

Philippe Trainar, économiste en chef de la Scor

LES DERNIÈRES PUBLICATIONS DE L'INSTITUT DE L'ENTREPRISE

Après la crise : renouer avec les fondamentaux de l'économie de marché

Par l'Institut de l'entreprise (avril 2009)

L'industrie dans l'économie (1981-2006) : une réalité pour notre avenir ?

Étude comparée de l'industrie en France et
dans les grandes puissances industrielles
depuis 25 ans

*Par le Cercle de l'Industrie et l'Institut de l'entreprise
(janvier 2009)*

La loi de règlement du budget 2007 : les prémisses d'une logique de résultat

*Par l'Observatoire de la Dépense publique
de l'Institut de l'entreprise (décembre 2008)*

La taxe carbone : mythe ou réalité ?

*Par la commission Modernisation de la fiscalité
de l'Institut de l'entreprise (septembre 2008)*

24 heures chrono - L'agenda des dirigeants

Par Bruno Cahen (avril 2008)

Réforme de la fiscalité du patrimoine : bilan et perspectives

*Par la commission Modernisation de la fiscalité
de l'Institut de l'entreprise (janvier 2008)*

Faut-il avoir peur de la réduction de la dépense publique ?

*Par l'Observatoire de la Dépense publique
de l'Institut de l'entreprise (janvier 2008)*

Toutes nos publications sont téléchargeables sur notre
site internet : www.institut-entreprise.fr

Photo de couverture © john photon - Fotolia.com

Impression d'après documents fournis : bialec, (Nancy France) - Dépôt légal n° 72200.

PRÉSIDENT

Michel Pébereau, président de BNP-Paribas

CONSEIL D'ORIENTATION

Robert Baconnier, président de l'ANSA*

Pierre Bellon, président du Conseil d'administration de Sodexo

Laurent Burelle, président-directeur général de Plastic Omnium

Philippe Carli, président de Siemens France

Henri de Castries, président du Directoire d'AXA

Françoise Gri, président de Manpower France*

Xavier Huillard, directeur général de Vinci*

Bruno Lafont, président-directeur général de Lafarge

Henri Lachmann, président du Conseil de surveillance de Schneider Electric*

Gérard Mestrallet, président-directeur général de GDF Suez*

Henri Proglio, président-directeur général de Veolia Environnement

Denis Ranque, président du Cercle de l'Industrie

Pierre Richard, administrateur de sociétés

Frédéric Saint-Geours, président de l'UIMM*

Ernest-Antoine Seillière, président du Conseil de surveillance de Wendel

Pierre Simon, président de la CCIP

Jean-François Théodore, directeur général adjoint de Nyse Euronext

Jean-Philippe Thierry, président des AGF

Pierre-Sébastien Thill, président du Directoire de CMS Bureau Francis Lefebvre

* *Membres du Bureau*

Europe, État, collectivités locales : quelle place pour le principe de subsidiarité en matière fiscale ?

En matière communautaire, le principe de subsidiarité a pour objectif que les décisions prises dans l'Union européenne soient exercées au niveau le plus pertinent et le plus proche possible des citoyens. En France, ce concept a rencontré un certain succès, au point qu'il a été constitutionnalisé dans la réforme de la décentralisation de 2003 pour décrire le partage des compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales.

L'application de ce principe de subsidiarité a des conséquences financières : l'exercice de compétences données requiert en effet d'être financé d'une manière adéquate. Se pose alors une question de gouvernance fiscale : dans quelle mesure, sous quelles conditions et avec quelles alternatives chacun de ces niveaux de collectivités doit-il être financé par l'impôt ?

L'analyse menée par la commission fiscale de l'Institut de l'entreprise met en évidence que, dans une large mesure, l'application du principe de subsidiarité a été incomplète, puisqu'elle ne s'est pas accompagnée d'une réflexion en amont sur ses conséquences en matière de compétence fiscale.

Dès lors, comment élargir le principe de subsidiarité afin qu'une bonne gouvernance fiscale soit respectée ? Quelles voies de réforme fiscale faudrait-il emprunter pour dégager les marges de manœuvre nécessaires à la mise en œuvre de décisions décentralisées ?



29, rue de Lisbonne
75008 Paris
Tél. : +33 (0)1 53 23 05 40
Fax : +33 (0)1 47 23 79 01
www.institut-entreprise.fr