

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019



Lukasz STANKIEWICZ

Professeur des universités, agrégé de droit public, Université de Limoges

Fiscalité locale en Europe : des difficultés d'une démarche comparative

Mots-clés : fiscalité locale - droit comparé - autonomie fiscale

La principale difficulté d'une lecture comparative de la fiscalité locale réside dans la détermination du périmètre de l'analyse à mener. Dans une perspective comparative, le critère de la fiscalité locale est à rechercher non dans celui, fuyant, de l'autonomie normative mais dans la territorialisation de la situation contributive au moyen d'un lien de rattachement micro-économique pertinent.

Une approche comparative de la fiscalité locale est un exercice redoutable, parfois aux allures de mission impossible. Au moins trois séries de difficultés sont identifiables.

En premier lieu, on regarde vers l'étranger toujours à partir du prisme national, forcément biaisé. En quoi consisterait notre biais français ? D'abord, on a pris l'habitude d'assimiler la fiscalité locale aux « quatre vieilles », impôts directs à base essentiellement foncière, dont on projette les caractéristiques traditionnelles, en particulier un degré important d'autonomie normative, sur notre représentation de ce qu'une fiscalité locale devrait être ; ensuite, malgré la loi organique du 29 juillet 2004, on a encore tendance à opposer de manière binaire une autonomie

fiscale, au sens d'autonomie normative, à l'autonomie financière, alors que la réalité est plus complexe, nous y reviendrons ; enfin, on oublie le « paradoxe français » qui se manifeste par un taux d'autonomie fiscale important mais qui s'accompagne d'un taux de décentralisation de la dépense nettement plus faible qu'ailleurs.

Pour ne donner que ces deux exemples, dans certains États, le secteur local finance l'intégralité des charges d'éducation primaire et secondaire, dont la rémunération des professeurs (Pologne), ou assume les dépenses hospitalières (Italie). En effet, en France, malgré la décentralisation, la part des dépenses locales dans les dépenses publiques ne représente que 20 % contre 30 à 50 % dans les autres grands États européens. Or,

il est difficilement imaginable que le rendement des impôts locaux traditionnels français puisse financer de nouveaux transferts importants de compétences ou compenser la suppression de l'un d'entre eux (on pense, à l'évidence, à la taxe d'habitation). Si la décentralisation de la dépense devait progresser en France, il n'y aurait guère que deux solutions de financement : concours massifs du budget de l'État comme en Grande-Bretagne ou aux Pays-Bas, au risque de se heurter à l'obstacle constitutionnel ; ou le partage du produit des grands impôts productifs comme en Allemagne, en Italie, en Espagne ou en Pologne. D'ailleurs, dans ces quatre derniers États, la question de l'autonomie fiscale, comprise comme maîtrise de la norme fiscale par les collectivités locales, sans disparaître, est souvent éclipsée par celle de la péréquation horizontale.

En deuxième lieu, des difficultés d'une approche comparative tiennent à l'extrême diversité des objets fiscaux à comparer. Les études de fiscalité comparée se limitent d'habitude aux grands impôts synthétiques modernes : impôt sur le revenu des personnes physiques et morales et la taxe sur la valeur ajoutée. Or, par le jeu du mimétisme à l'échelle planétaire, les solutions nationales se ressemblent plus qu'elles ne divergent. Mais, en quittant ces sentiers battus, en poussant la porte du jardin secret du secteur local, on découvre des trésors de diversité : parfois, un patrimoine fiscal unique légué par l'histoire, à l'image de la taxe d'habitation en France ou de l'impôt sur le café en Allemagne ; parfois, des mesures modernes

mais connues seulement d'un petit groupe d'États comme l'impôt local sur la valeur ajoutée en France ou en Italie.

En troisième lieu, la difficulté peut-être la plus redoutable, tient au périmètre de l'analyse à mener. Que comparer ? Que faut-il entendre par fiscalité locale ? Faut-il rechercher et analyser dans un système étranger les seules impositions qui seraient considérées locales en France (à supposer que l'identification de l'impôt local en France soit aisée !) ? Ainsi, l'impôt sur le revenu pourrait-il appartenir à la fiscalité locale ? En France d'aujourd'hui, assurément non. Au Danemark, en Allemagne ou en Pologne, la réponse est autrement plus complexe.

Au regard de ces difficultés, cette contribution se propose de livrer quelques réflexions sous la forme de libres propos polémiques autour de l'approche méthodologique du droit fiscal local comparé. Etant donné l'ampleur du sujet et la contrainte éditoriale propre à une communication au colloque, le propos n'a aucune prétention à l'exhaustivité. L'approche retenue est résolument théorique mais elle est, à notre avis, susceptible d'enrichir le débat sur l'application des critères d'autonomie fiscale et financière au sens de la loi organique du 29 juillet 2004.

Pour entrer dans le vif du sujet, les ressorts des difficultés d'une lecture comparative des fiscalités locales sont, d'une part, **identifiables** (I) et, d'autre part, **méthodologiquement surmontables** (II).

1 Comprendre la difficulté

Il nous faut d'abord admettre l'inexistence d'impôts locaux par nature (A) et essayer de dégager une grille d'analyse à partir d'une observation empirique (B).

A. Admettre l'inexistence d'impôt local par nature

L'histoire enseigne qu'aucun impôt n'est local ou national par nature. Pour illustration, en France, les « quatre vieilles » furent jadis nationales alors que la taxe sur les salaires a subi un singulier mouvement de va-et-vient. Le droit comparé ne fait que corroborer cette affirmation. Par exemple, aux États-Unis, les États fédérés ou certaines villes imposent leur propre impôt sur le revenu ou sur les sociétés alors que de nombreux États, comme l'Allemagne ou la Pologne, organisent un partage généralisé du produit de ces impositions entre plusieurs niveaux de collectivité

territoriales. Il en va de même, s'agissant du partage de l'impôt sur le revenu, en Italie ou en Espagne.

Le vocabulaire utilisé pour analyser les ressources fiscales locales traduit ce malaise en ce qu'il est empreint d'une logique historique à défaut de pouvoir trouver les critères certains dans une approche purement juridique ou économique. Ainsi, on oppose parfois une fiscalité directe locale « traditionnelle » à des impôts « transférés » (parts de TICPE, TSCA ou la TASCOM...), en oubliant peut-être que la contribution foncière ou celle des patentes ont été, elles aussi, un jour « transférées ». Cette façon de parler n'est d'ailleurs pas propre à la France. En Espagne, on identifie toute une gamme d'impôts « cédés » (*tributos cedidos*), qui recouvre notamment des droits d'enregistrement, des impôts sur les produits pétroliers ou une part d'impôt sur le revenu ou de TVA.

Dossier

> La fiscalité locale : regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

En effet, en France et, sauf erreur de notre part, à l'étranger, la notion d'impôt local n'est pas une notion fiscale, en ce sens qu'aucun régime fiscal spécifique ne s'attache à cette qualification. La qualification revêt en revanche une importance en droit financier et constitutionnel¹. Rappelons ainsi qu'en France la loi organique du 29 juillet 2004 identifie parmi les ressources propres des collectivités territoriales le « produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette »² sachant que ces ressources propres doivent constituer, aux termes de l'article 72-2 de la Constitution, une part déterminante de leur ressources totales. On retrouve une approche similaire à l'article 119 de la Constitution italienne.

Le critère de l'impôt local, et partant de fiscalité locale, résulte donc de la classification administrative des impôts, tenant au bénéficiaire de la ressource, qui doit être une collectivité territoriale. **C'est un critère d'ordre financier, non d'ordre fiscal.** C'est un critère nécessaire mais, on le verra, non suffisant.

La nature juridique de la collectivité bénéficiaire soulève immédiatement une autre interrogation : en étudiant la fiscalité locale, qui en France recouvre non seulement le niveau communal et départemental mais aussi régional, est-il nécessaire de restreindre le périmètre d'analyse comparative à des collectivités étrangères répondant aux critères de décentralisation administrative, à l'exclusion donc des États fédérés, comme les États des États-Unis ou les *Länders* allemands ?

Nous ne le croyons pas. Les approches fiscale et financière doivent rester autonomes par rapport aux classifications constitutionnelles. Il n'y a pas de lien automatique entre le fédéralisme constitutionnel et le degré d'autonomie fiscale et financière des entités infra-étatiques. Par exemple, l'autonomie normative des *Länders* allemands en matière fiscale est quasi-inexistante. D'un État à l'autre, les mêmes compétences peuvent être exercées par de niveaux de collectivités différents provoquant un besoin de financement impactant mécaniquement la structure de leurs ressources.

Partant du principe que dans chaque État, il y a une collectivité territoriale souveraine qu'on appelle tout simplement l'État, dans une forme unitaire, ou l'État fédéral, il paraît plus pertinent d'adopter une démarche globale et confronter la fiscalité locale française à la fiscalité de l'ensemble de niveaux sub-souverains autrement dit

infra-étatiques, à la lumière des compétences assumées par chacun d'entre eux.

Dans cette approche, fiscalité locale devient fiscalité infra-étatique et son analyse s'insère dans le champ d'étude décrit souvent sous le vocable de fédéralisme fiscal³.

B. Identifier les modèles de fiscalité infra-étatique

L'observation empirique permet très schématiquement d'identifier trois grands modèles de fiscalité infra-étatique qu'il est proposé de qualifier respectivement de **fiscalité infra-étatique d'exclusion, parallèle et intégrée**.

Cette classification résulte d'une certaine articulation des paramètres de l'autonomie fiscale des entités infra-étatiques face au niveau étatique, c'est-à-dire souverain.

L'autonomie fiscale comprend, à notre sens, trois attributs :

- **L'autonomie fiscale – pouvoir**, qui correspond à un pouvoir normatif sur l'impôt, qui peut être intégral ou limité. En France, on assimile encore trop hâtivement l'autonomie fiscale à ce seul facteur.

- **L'autonomie fiscale – gestion**, qui interroge la question de savoir si la collectivité infra-étatique administre elle-même un prélèvement en assurant les fonctions de recouvrement et de contrôle.

- **L'autonomie fiscale – ressources**, qui permet à l'entité infra-étatique de bénéficier des ressources fiscales tirées des situations contributives rattachées à son territoire⁴.

Dans les modèles de fiscalité infra-étatique **d'exclusion** ou **parallèle**, l'autonomie fiscale de l'entité infra-étatique est complète dans ses trois dimensions.

La différence tient à ce que dans le modèle **d'exclusion**, la fiscalité de la collectivité infra-étatique s'applique seule sur son territoire à l'exclusion des impôts de niveau étatique. Ce modèle revient à dissocier les notions de territoire étatique (au sens du droit constitutionnel et international) et de territoire fiscal⁵. En substance, la France connaît ce modèle en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie Française, le Royaume-Uni dans les Iles Anglo-Normandes ou sur l'Île de Man, l'Espagne au Pays Basque.

Dans le modèle **parallèle**, l'autonomie fiscale complète de l'entité infra-étatique rencontre sur le même territoire une compétence concurrente de l'entité étatique. C'est, en substance, le cas

¹ O. Négrin, « L'impôt local et la théorie générale de l'impôt », *Lamy Collectivités Territoriales*, mars 2006, p. 93.

² CGCT, art. LO1114-2.

³ Sur cette notion voir notamment le dossier consacré au fédéralisme fiscal dans *R.E.I.D.F.* 2019/01.

⁴ On emprunte mutatis mutandis les termes d'« autonomie fiscale - ressources » et d'« autonomie fiscale – pouvoir » au Professeur Gilbert Orsoni, « Autonomies financières et fiscales, Brèves réflexions à partir des exemples espagnol et italien », *RFFP*, n° 80, 12/2002, p. 106.

⁵ Réserve faite des droits de douane.

des États-Unis où des impositions des États fédérés, notamment sur le revenu des personnes physiques et morales, instaurées, régies et administrées par ces États eux-mêmes, s'appliquent en parallèle avec l'impôt fédéral sur le revenu, instauré, régi et administré par l'échelon fédéral.

Le modèle de fiscalité infra-étatique intégré repose, lui, sur son imbrication plus ou moins poussée dans la fiscalité étatique. Modèle le plus

répandu, on le rencontre, notamment, en France métropolitaine et les départements d'outre-mer ainsi que dans les autres États européens. Les attributs de l'autonomie fiscale de l'entité infra-étatique sont forcément limités. Le tout est de savoir jusqu'où ils peuvent être réduits et identifier ainsi la frontière entre la fiscalité locale, c'est-à-dire infra-étatique, et un financement par voie de concours de l'État.

2 Surmonter la difficulté

Il nous faut maintenant appliquer la grille d'analyse ainsi dégagée pour identifier les critères nécessaires de fiscalité locale et fixer ainsi le périmètre de l'analyse comparative.

A. Nommer des critères accessoires même si utiles

L'autonomie fiscale – pouvoir et l'autonomie fiscale – gestion mesurent l'intensité de l'autonomie fiscale infra-étatique mais ne sont pas des critères nécessaires d'identification du périmètre de la fiscalité locale aux fins de comparaison internationale.

S'agissant de l'autonomie normative, cette affirmation reste évidemment controversée, particulièrement en France et ce malgré la loi organique du 29 juillet 2004.

Pourquoi reléguer au second plan le critère d'autonomie normative ?

D'une part, ce critère s'avère périlleux à manier en dehors du cas évident où la collectivité infra-étatique peut, conformément au cadre constitutionnel, régir des catégories d'imposition dans leur globalité, c'est-à-dire, décider, en vertu de la norme locale, d'instaurer un impôt et d'en définir tous les éléments constitutifs.

Or, en dehors du fédéralisme états-unien et des hypothèses d'autonomie ultramarine (Nouvelle Calédonie ou la Polynésie Française) ou périphérique (Pays Basque), le pouvoir de création d'impôt par une entité infra-étatique reste marginal, même dans des États fédéraux ou régionaux. En Espagne, par exemple, les communautés autonomes peuvent établir un impôt nommé « propre » (*tributo propio*) à condition qu'il frappe une matière imposable qui n'est pas déjà soumise à un impôt d'État, ce qui est généralement le cas⁶. Il en va *mutatis mutandis* de même en Allemagne, où les principales impositions relèvent, en principe, du domaine de compétence

concurrente de l'État fédéral et des *Länder* en vertu de l'article 105 de la loi fondamentale, ce qui signifie que ces derniers peuvent légiférer aussi longtemps que la Fédération ne l'a pas fait. Or, comme en Espagne, le *Bund* a largement préempté le terrain en matière fiscale.

Lorsque son intervention est permise, le pouvoir normatif infra-étatique s'exerce dès lors systématiquement dans le cadre fixé par la loi fiscale étatique qui régit l'impôt, fût-ce local. Sa marge d'intervention peut être relativement significative, lorsque la collectivité locale peut déterminer, à la hausse et à la baisse, le taux d'imposition, librement ou dans une fourchette confortable. C'est souvent le cas pour les taxes foncières du secteur communal (en France, en Italie, en Allemagne, en Pologne) mais aussi pour la *Council Tax* au Royaume-Uni ou la taxe d'habitation en France, tant qu'elle existe encore.

Cependant, ce pouvoir normatif peut être aussi étroit, par exemple, s'exercer uniquement dans le sens d'accorder des exonérations ou réductions, parfois sur un paramètre significatif (par ex., en Espagne, le barème autonome de l'impôt sur le revenu ou l'exonération de l'impôt sur la fortune), parfois sur un point de pur détail (par ex., en France, l'exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des terrains nouvellement plantés en noyers)⁷.

Dans ces conditions, un pouvoir de décision quelconque, même sur un paramètre secondaire ou insignifiant, devrait-il décider de la qualification d'un prélèvement comme impôt « local » ou ressource propre ? À tout le moins, pour éviter une dénaturation de la notion, il faudrait alors exiger un pouvoir normatif « significatif », au risque cependant de rendre ce critère illisible.

Il ne nous échappe pas non plus que selon la Charte européenne d'autonomie locale du 15 octobre 1985, une partie des ressources des collectivités « doit provenir de redevances et d'impôts

⁶ Le rendement de ces impôts propres, plus incitatifs que productifs, reste symbolique. Ainsi, en Catalogne, il existe un impôt sur les grandes surfaces assis sur la superficie ou encore plusieurs prélèvements relevant de la fiscalité environnementale comme l'impôt de protection civile pesant sur les infrastructures potentiellement dangereuses pour l'environnement ou la santé. Source : <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx> [consulté 23 nov. 2019].

⁷ CGI, art. 1395 A.

Dossier

> La fiscalité locale :
regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

locaux dont elles ont le pouvoir de fixer le taux, dans les limites de la loi »⁸. Attribuer aux collectivités territoriales un certain degré d'autonomie fiscale-pouvoir constitue, dès lors, indubitablement une obligation internationale pour les États membres du Conseil de l'Europe ayant ratifié la Charte, en ce compris la France⁹. Il n'en résulte pas pour autant que de telles ressources épuisent nécessairement tout le champ de la fiscalité locale.

D'autre part, en tout état de cause, devrait-on conclure que la participation, sans pouvoir d'assiette ou de taux, des communes ou *Länder* allemands ou des communes, arrondissements ou régions polonaises aux recettes de l'impôt sur le revenu représente un simple concours de l'État et non une recette fiscale ? Nous ne le croyons pas, car le critère identitaire de fiscalité locale nous semble tout simplement ailleurs. Nous y venons dans quelques instants.

S'agissant de l'autonomie fiscale – gestion, il est plus aisé de l'écarter comme critère décisif d'identification de la fiscalité locale. Nous sommes ici davantage sur le terrain de la mise en œuvre que de la mise en cause.

De plus, en Europe, il est rare qu'une collectivité infra-étatique administre elle-même la relation avec le contribuable. Si on met à part l'expérience allemande, très spécifique¹⁰, l'hypothèse se présente soit dans le cas des recettes fiscales « de poche »¹¹, de faible importance, comme la taxe foncière en Pologne ou des impositions dites « propres » en Espagne, soit dans des contextes marqués par une revendication séparatiste, comme au Pays Basque. À cet égard, il n'est pas anodin que la Généralité de Catalogne revendique la compétence d'administrer l'impôt sur le revenu et la TVA sur son territoire en lieu et place de l'administration nationale espagnole.

On sait qu'en France, l'hypothèse de l'autonomie fiscale - gestion est marginale, touchant essentiellement aux impôts communaux prévus par le CGCT, telle la taxe locale sur la publicité extérieure¹², alors que les grands impôts locaux traditionnels prévus par le CGI sont assis, liquidés et recouverts par les services de l'État, qui ont aussi seuls la qualité pour agir dans les litiges auxquels ces impôts peuvent donner lieu¹³.

B. Identifier le critère décisive même si perfectible

Le critère identitaire de la fiscalité locale réside, à notre avis, dans le rattachement d'une capacité contributive au territoire local. Que l'entité infra-étatique maîtrise ou administre ce prélèvement est alors une question secondaire.

Une recette fiscale localisée mais non maîtrisée reste toujours différente d'une dotation en ce qu'elle préserve la relation directe entre le contribuable et le territoire. Les propos tenus par le député Jean-Pierre Balligand lors de l'examen en commission du volet CVAE du projet de la loi de finances pour 2010 illustrent bien cette logique : « Nous en sommes tous d'accord : il faut conserver un lien entre le territoire et l'entreprise. La communauté urbaine de Dunkerque n'acceptera jamais l'implantation d'un terminal méthanier, d'une usine de l'American Can ou d'un site Seveso, avec les difficultés que cela provoque, si elle n'a rien en retour ! »¹⁴.

Les élus, même s'ils ne disposent pas de pouvoir normatif sur certains impôts, ne sont pas forcément déresponsabilisés vu que les collectivités bénéficient de la richesse économique du territoire et peuvent agir indirectement sur le niveau des recettes en menant des politiques économiques ou d'aménagement incitatives. Les considérations de la démocratie locale ne sont pas absentes non plus, notamment si le contribuable est conscient que, comme en Allemagne ou en Pologne la moitié, voire plus, de « son » impôt sur le revenu reste au niveau local.

Qu'une recette fiscale localisée soit maîtrisée ou non, elle engendre de la même manière des inégalités entre les territoires dues aux différences de richesse et de développement économiques. Contrairement aux dotations, susceptibles d'être directement et verticalement péréquatrices, les recettes fiscales maîtrisées ou non nécessitent, dès lors, d'être assorties de mécanismes de péréquation horizontale.

On constate aisément que dans plusieurs grands États européens, fédéraux, régionaux ou uni-

⁸ Art. 9 §3.

⁹ La Charte est entrée en vigueur, en ce qui concerne la France, le 1^{er} mai 2007 après le dépôt de l'instrument de ratification intervenu le 17 janvier 2007 (loi n° 2006-823 du 10 juill. 2006 autorisant l'approbation de la Charte européenne de l'autonomie locale). Il est à noter qu'en raison de la vocation « locale » de la Charte, les gouvernements allemands et espagnols ont exclu les *Länder* et les communautés autonomes de son champ d'application.

¹⁰ Le fédéralisme allemand, qui a inspiré la construction européenne, se caractérise par une hypotrophie de l'appareil administratif fédéral. L'exécution des compétences fédérales est dès lors assurée, pour l'essentiel, par des administrations des *Länder*. Ceci est vrai aussi en matière fiscale. La norme est donc fédérale mais elle est mise en œuvre par des administrations des États fédérés.

¹¹ L'expression empruntée au Professeur J.-L. Albert, « Le devenir des « recettes de poche » des collectivités territoriales et de leurs groupements », *Lamy Collectivités Territoriales*, mars 2006, p. 308.

¹² CGCT, art. L2333-14.

¹³ CE, Ass., 20 déc. 1985, n° 38801 Ville de Paris c/SCI Champs-Élysées-La Boétie et a. : *RFD adm.* 1986, p. 283, concl. M.-A. Latournerie (solution retenue pour la participation pour dépassement du coefficient d'occupation du sol, aujourd'hui disparu).

¹⁴ Assemblée nationale, Rapport de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2010, t. II, vol. II, p. 283

Dossier

> La fiscalité locale : regards comparatifs
Colloque de Lyon
10 octobre 2019

taires, le gros des ressources fiscales des entités infra-étatiques provient d'une quote-part du produit d'impôts sur le revenu et sur les sociétés qui leur est attribuée sans pouvoir normatif (Allemagne, Pologne¹⁵) ou d'une quote-part du produit de l'impôt sur le revenu transférée avec une marge normative fort réduite (Italie, Espagne). À cela s'ajoute parfois le partage du produit de la TVA (Allemagne, Espagne, Italie).

En effet, dans ces États, la fiscalité locale ne s'est pas « déterritorialisée », mais au regard de l'ampleur des dépenses à financer, elle ne repose pas ou plus uniquement sur des impôts de stock rattachés au territoire par ce lien sûr que représente le *situs* de l'immeuble.

Avec la montée en puissance du financement par des impôts assis sur les flux (revenu, valeur ajoutée), le droit financier local intègre désormais d'autres liens de rattachement et d'autres techniques de répartition de l'assiette, bien connus du droit fiscal international.

En France, la territorialisation de la CVAE a été réalisée par le truchement d'un mécanisme que l'on pourrait rapprocher du principe d'établissement stable (locaux ou présence de salariés pendant plus de 3 mois) assorti de la méthode de taxation unitaire pour répartir les bases au sein des entreprises multi-établissements¹⁶. En Allemagne, le critère de rattachement au territoire local correspond, en principe, aux notions de domicile du contribuable pour l'impôt sur le revenu, de siège de direction effective et d'établissement pour l'impôt sur les sociétés¹⁷ et d'établissement pour la taxe professionnelle (Gewerbesteuer)¹⁸.

Le rattachement territorial peut parfaitement s'opérer dans le seul cadre du régime financier de l'impôt, hors la vue du contribuable, qui traite avec une seule administration fiscale, souvent étatique (France, Espagne, Pologne), ou l'une des administrations infra-étatiques assurant le rôle de guichet unique (Allemagne). La répartition de la recette fiscale relèvera ainsi du droit des finances publiques, non du droit fiscal. Cependant, lorsque l'autonomie fiscale – ressources se double d'une autonomie fiscale – gestion, le contribuable peut être tenu d'accomplir des obli-

gations déclaratives et de paiement parallèles (aux États-Unis, par exemple, en fonction de ses rattachements, une entreprise est tenue de souscrire jusqu'à 46 déclarations d'impôt sur les sociétés : 45 avec les États fédérés l'ayant introduit plus la déclaration d'impôt fédéral¹⁹).

Il faut cependant apporter une nuance.

Si le critère de la fiscalité locale doit résider dans le lien entre le contribuable et le territoire, traduit par un lien de rattachement pertinent, ce lien doit être tiré des paramètres propres à des contribuables pris individuellement que ce lien soit réel ou personnel. Autrement dit, le lien doit rester micro-économique.

Or, on observe en droit comparé (Italie, Espagne, Allemagne), une attribution du produit de la TVA aux entités infra-étatiques sur la base des critères macro-économiques. Ainsi, l'État espagnol a « cédé » aux communautés 50 % du produit régional de la TVA calculé à l'aide des statistiques de consommation régionale²⁰ alors que l'attribution du produit de la TVA en Allemagne aux collectivités éligibles²¹ se fait au regard de l'insuffisance de leur potentiel fiscal, pour un quart, et du nombre d'habitants, pour le reste. Le lien avec le contribuable paraît ici tellement lointain qu'il nous semble difficile de parler dans ce cas de l'attribution d'une « part locale d'assiette » pour reprendre le vocabulaire de la loi organique du 29 juillet 2004.

Ainsi, en appliquant cette logique, la part des recettes de TVA attribuée aux régions en vertu de l'article 149 loi de finances pour 2017²², ne relève pas du périmètre de la fiscalité locale mais s'analyse en une dotation indexée sur le produit de l'impôt. À notre sens, elle ne devrait pas être considérée comme une ressource propre au sens de la loi organique du 29 juillet 2004.

En conclusion, nous assistons non pas tant à une crise de la territorialité de la fiscalité locale, mais à l'enrichissement de la palette des liens de rattachement d'une matière imposable au territoire local, au-delà du traditionnel lien immobilier, ce qui brouille, il faut l'admettre, nos catégories habituelles. ■

¹⁵ Par exemple, en Pologne, État unitaire par excellence, ayant trois niveaux de collectivités décentralisées, la commune reçoit 39,34 % des recettes de l'impôt sur le revenu et 6,71 % des recettes de l'impôt sur les sociétés. Les arrondissements, respectivement, 10,25 % et 1,40 %, les régions 1,60 % et 14,75 %. 66 grandes villes cumulent la qualité de commune et d'arrondissement et, partant, leurs recettes. Le rattachement local s'opère en fonction du domicile des personnes physiques (IR) ou du siège des personnes morales (IS). Voir *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, 13 nov. 2003 [loi sur les recettes des collectivités territoriales], art. 4 à 6.

¹⁶ CGI, art. 1586 octies.

¹⁷ *Zerlegungsgesetz*, 6 août 1998 [loi de répartition].

¹⁸ *Gewerbesteuerengesetz*, 1^{er} déc. 1936 [loi sur la taxe professionnelle], §§28-34.

¹⁹ L. Stankiewicz, « Concurrence fiscale entre États fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés » in É. Carpano, M. Chastagnaret, E. Mazuyer (dir.), *Concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne : théorie et pratique(s)*, Larcier, 2016, pp. 349-371.

²⁰ Ley 22/2009, art. 13.

²¹ En 2018, 47,2 % pour les Länder et 3,2 % pour les communes.

²² Loi n° 2016-1917, 29 déc. 2016, de finances pour 2017, art. 149.