

Chronique de gouvernance financière locale RFP100a3

Sous la responsabilité de

Éric PORTAL

Administrateur général territorial

Docteur en droit

Président du Conseil d'orientation stratégique de l'AFIGESE

Antoinette HASTINGS-MARCHADIER

Professeur à l'université de Bretagne-Sud

Fiscalité locale et fiction juridique : genèse et dévoiement d'une ambiguïté originelle RFP100c6

Thibault DE GRAMONT

Docteur en droit de l'université Paris-Panthéon-Assas

L'ESSENTIEL

Il est, à l'origine de la fiscalité locale, une ambiguïté fondatrice : celle d'un usage constant de la fiction juridique, par laquelle la règle de droit s'applique en tenant pour vrai ce qui ne l'est pas. Le système fiscal de la décentralisation, par le détour d'un tel artifice, s'est historiquement doté d'une autonomie technique. Il l'a cependant obtenue au prix d'arrangements avec le réel (présomptions légales, dérogations en tout genre) qui le menacent aujourd'hui en renforçant l'antagonisme des intérêts en présence (État, contribuables, collectivités).

Local Taxation and Legal Fiction: Genesis and Distortion of an Original Ambiguity. At the origin of local taxation lies a foundational ambiguity: the persistent use of legal fiction, through which the rule of law applies by treating as true what is not. The fiscal system of decentralization, by means of this artifice, historically acquired a degree of technical autonomy. Yet this autonomy came at a cost: compromises with reality — legal fictions and all manner of exceptions — which now threaten the system itself by deepening the conflict between the interests at stake: the State, taxpayers, and local authorities.

« Jamais poète n'a interprété la nature aussi librement qu'un juriste la réalité »¹

La fiscalité locale, pour le dire d'un mot, est un ouvrage empirique. Elle n'a ni l'élégance des grandes œuvres ni la rectitude des petits travaux. Tout au plus, c'est une tapisserie d'à-peu-près, une élaboussure de contingences, le symptôme d'un empressement². Seul le génie national transparait, avec pour hypothèse de travail « une sorte d'assemblage labyrinthique, [...] une machinerie monumentale, [...] un système tout rapiécé d'exceptions »³. L'ajustement de son cadre provient tout à la fois de la constance de ses retouches et de la modestie de leur étendue. Rien d'étonnant, dès lors, à ce qu'elle ait eu recours, presque instinctivement, à l'un des ressorts les plus familiers

du droit : la fiction juridique⁴. Est-il besoin de présenter la personnalité morale, le mariage posthume⁵ ou encore le foyer fiscal. Autant de figures où le droit, pour s'appliquer, postule ce qui n'est pas : individualiser un collectif, marier un défunt, assujettir une résidence.

Voilà un artifice bien commode, Jean Bart le rappelle, permettant « d'appliquer une norme à une situation non prévue initialement ; [...] un moyen d'étendre le domaine d'application d'une règle donnée, en niant consciemment la réalité »⁶. Il trouve son origine dans la *fictio iuris* romaine, mécanisme par lequel le droit feint la vérité, en faisant « comme si ». Son intention ? Faire entrer un cas dans le champ d'une règle qui, autrement, l'exclurait⁷. C'est ainsi que les règles anciennes appréhendent des faits nouveaux. Le droit, fort heureusement, ne peut tout

prévoir. De là aussi, l'ambiguïté⁷ constitutive de la fiction légale, son double visage. Côté pile, c'est un « mensonge » qui dit le droit, parce que le droit, ontologiquement, produit ce qu'il énonce ; côté face, c'est un artifice qui conserve, ici il fossilise des catégories, là il naturalise des dogmes. La fiscalité locale, dans son commerce avec le procédé fictionnel, n'échappe pas à cette dualité : celle d'une fiction créatrice, à l'origine de sa (relative) autonomie technique (I) ; celle d'une fiction dégénérative, par laquelle la fiscalité contracte une dette avec le réel, jusqu'à lui tourner le dos (II).

I. Une fiction créatrice : la naissance d'une fiscalité locale techniquement « autonome »

La fiscalité locale, par l'usage de la fiction, acquiert une dignité inattendue. Dans le tournant du XX^e siècle, elle devient une fiscalité de seconde main par le maintien en tout point artificiel, au profit des collectivités locales, des « quatre vieilles » jadis affectées à l'État (A). Ces impositions archaïques, basées sur des signes extérieurs, survivent, ce faisant, à leur « condamnation de principe »⁸ (B).

A. Le calcul des « quatre vieilles » sur des bases fictives

La fiscalité locale devient techniquement « autonome » par un schisme en trois actes (1890, 1914, 1917) qui sépare la fiscalité d'État d'avec celle des collectivités locales : le législateur mettant fin au système de 1790. À compter de 1791 et jusqu'en 1890, 1914 ou 1917, soit pendant quasiment 130 ans, les contributions appelées les « quatre vieilles » en référence à leur longévité [patente, mobilière, contributions foncières des propriétés bâties et non bâties] étaient, en effet, des impôts perçus en principal au profit de l'État et les collectivités dites « secondaires » étaient autorisées à percevoir, en addition aux contributions étatiques, des recettes d'assiette identique (« centimes additionnels »)⁹, perçues selon les mêmes normes, sous la forme de centièmes de l'imposition d'État¹⁰. L'adjonction de ces « centimes additionnels »¹¹ à des « principaux réels » constituait un ordre de faits : l'État ne pouvait aménager ses impôts sans troubler, corrélativement, l'équilibre des budgets locaux¹². Cette technique des

« impôts à double commande » avait donc, fatalement, pour conséquence de lier le destin des budgets départementaux et communaux avec toute modification de l'assiette de l'impôt d'État. Surtout, ces impôts étaient établis d'après la technique de la répartition¹³. Le législateur fixait à l'avance le produit de l'impôt en arrêtant son contingent. Ce qui ajoutait une strate d'entropie supplémentaire.

Lorsqu'advint, précisément, la réforme de l'impôt d'État – et notamment lorsque l'État se dessaisit de l'impôt réel sur les biens au moment où les revenus disponibles de la société industrielle étaient porteurs de rendements nouveaux –, il fallut, en toute rigueur, assurer aux finances locales des recettes équivalentes à celles procurées par le régime antérieur. Telle est la problématique que la législation fiscale eut à résoudre. D'abord en 1890, lorsque la contribution foncière des propriétés bâties a cessé d'être un impôt de répartition pour devenir un impôt de quotité. Puis en 1914, s'agissant de l'impôt sur les propriétés non bâties. Enfin en 1917, lorsque furent supprimées, d'un côté, comme impôts d'État la contribution des patentes et la contribution mobilière et intégrées, de l'autre, les contributions foncières dans le système des impôts sur le revenu¹⁴.

La loi du 31 juillet 1917 maintient ainsi, par la drôlerie d'une transsubstantiation légale, au profit des collectivités décentralisées, les contributions révolutionnaires¹⁵, désormais supprimées comme impôts d'État, sous la forme de centimes additionnels à des principaux, désormais, « fictifs ». Lesquels étant devenus en quelque sorte l'ombre d'eux-mêmes, puisque n'étant plus perçus pour le compte de l'État. Les anciennes bases étatiques sont en effet maintenues, par une altération calculée du réel, à titre de principaux fictifs. Ce degré, pour le moins élevé de fictivité de la matière imposable, s'ajoute au fait que, durant près d'un siècle, la fiscalité locale se trouve ainsi liée à tous les principes que l'on considérait auparavant comme surannées et anachroniques pour les impôts d'État. Sans compter, au surplus, l'essoufflement d'une administration fiscale qui prit l'habitude, avec quelque raison, d'éprouver un intérêt contenu face à des impôts presque « défiscalisés ».

1 J. GIRAUDOUX, *La Guerre de Troie n'aura pas lieu*, Paris, Gallimard, coll. « La Pléiade », 1982 (1935), Acte II, scène V, p. 552.

2 Il ne fait guère de doute qu'en matière de décentralisation il faille, pour le dire avec le doyen Georges Vedel, « souffrir à la fois des routines de l'ancienneté et des imprudences de la jeunesse ». G. VEDEL, « Décentralisation et finances locales : clés pour la réflexion », RFP n° 38, 1992, p. 14.

3 M. ALBERT, « La sclérose du système fiscal français », Communication à l'Académie des sciences morales et politiques, 22 janvier 2001.

4 La théorie de l'apparence est en effet irréductible au droit fiscal. Par exemple, voir V. DUSSART, « Réflexions sur l'apparence en droit fiscal », *Juge et Apparence(s)*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2010.

5 Code civil, art. 171.

6 J. BART, « Fictio iuris », in *Littératures classiques*, n° 40, automne 2000, Droit et littérature, p. 25-33.

7 Sur ce point, le constat formulé, lors de la réforme de la taxe professionnelle, par la professeure Marie-Christine Esclassan – celui d'une fiscalité locale « en trompe-l'œil », partiellement déliée de l'exercice effectif du pouvoir fiscal local – conserve aujourd'hui toute sa pertinence. M.-C. ESCLASSAN, « Les ambiguïtés de la fiscalité locale : une fiscalité en trompe-l'œil », RFP n° 129-Févr. 2015, p. 27.

8 G. GRAND, « L'impôt et l'emprunt », *Revue du Trésor*, janvier 1933, p. 629.

9 J. BLANC, « Un drôle d'impôt local : le centime additionnel », RFP n° 54, 1996, p. 141 à 147.

10 L'article 8 du décret 5-10 août 1791 permet aux villes et communes de pourvoir à leurs dépenses en imposant des sous additionnels sur le principal contingent dû à l'État : c'est la naissance du système des centimes additionnels.

11 La dénomination de « centimes additionnels » subsista toutefois jusqu'en 1980, date à laquelle les impôts directs locaux cessèrent d'être des « impôts de répartition » pour devenir des « impôts de quotité ».

12 Les transformations contemporaines de l'État s'opèrent, pour une part essentielle, dans le cadre du mouvement de décentralisation administratif et financier. Sur ce point, M. BOUVIER, *Les finances locales*, 19^e éd., mai 2022, 336 p.

13 La ligne de fracture entre impôt répartition et impôt de quotité a toujours été discutée historiquement. Débat dans le détail duquel nous n'entrons pas. « [...] en réalité, la division des taxes en taxes de répartition et taxes de quotité est aussi superficielle qu'incomplète. Il est sans doute naturel de distinguer sous la première de ces dénominations, les taxes dont le produit total est fixé d'avance par le législateur, d'avec celles dont le produit se gradue sur des faits variables, et qui se placent sous la seconde dénomination. Mais il faut reconnaître, en même temps, que certains impôts de répartition, puisque le total en est connu et voté d'avance, sont appliqués et constitués même quelquefois d'après un calcul de quotité (tel est, par exemple, l'impôt foncier dans les pays où il est assis sur un cadastre régulateur de la répartition totale, et sur la base d'une portion partout identique du revenu) ; tandis que d'autres impôts de répartition sont fixés uniquement, comme notre impôt foncier, sur les besoins de l'État et les forces générales de la richesse immobilière, comme bases du vote législatif ». F. ESQUIROU DE PARIEU, *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, 1856, p. 156.

14 Quelques années plus tard, en 1948, les contributions foncières sur les propriétés bâties et non bâties – issues, l'une et l'autre, de la scission opérée en 1890 au sein de la contribution foncière – furent à leur tour transférées.

15 Observons, qu'y compris la contribution à la patente est partiellement élevé au rang de fiction, dans la mesure où la loi du 13 juillet 1925, en supprimant la contribution des portes et des fenêtres, également au titre d'imposition locale.

sés », lorsqu'au même moment était institué, par un acte de modernité, l'impôt général sur le revenu¹⁶.

Le chapitre fiscal s'ouvre ainsi pour les collectivités décentralisées sous la III^e République, lorsqu'on détache¹⁷ les communes et les départements de l'État (lois de 1871 et 1884) et que la fiscalité locale, bien avant l'émergence d'un « système communal »¹⁸, est conçue comme un « produit dérivé » de la fiscalité d'État : avec ce transfert d'un produit sur une répartition figée avant 1917 et un peu actualisé jusqu'en 1973. Voilà qui annonce, sans s'y méprendre, la « fiscalité nationale partagée » en vigueur de nos jours. Singulière conception au Pays de Descartes « que ce système fiscal qui, pour partie depuis 1917, repose sur des impôts qui n'ont plus d'existence légale »¹⁹.

B. La méthode des signes extérieurs de richesse

Cette greffe de centimes additionnels sur des principaux fictifs se doubla d'une autre fiction, plus discrète mais non moins structurante : la présomption administrative de la matière imposable. Les « quatre vieilles » reposaient, en effet, sur un système indiciaire, parfaitement conforme à l'esprit de fiscalité du XIX^e siècle : un temps où la bourgeoisie, désormais aux commandes, entendait thésauriser une fraction du revenu disponible afin de financer les grands investissements publics de l'époque — chemins de fer, canaux, infrastructures industrielles. Ce système, fondé sur les signes extérieurs de richesse, permettrait d'évaluer globalement la situation patrimoniale sans jamais percer l'intimité des contribuables. Il s'agissait moins de connaître que de présumer. Moins d'imposer selon ce qui est, que selon ce qui se voit. Avec une proportionnalité des tarifs qui était douce à la classe épargnante. Car depuis les sévices de l'ancien régime, le contribuable français, que l'on dépeint parfois sous les traits d'un frondeur latin, n'entendait plus être l'objet de vexations, tracasseries et volonté inquisito-

riale. C'est dans cet esprit que, mis à part les droits d'enregistrement, le timbre et les droits de douane, le système fiscal de l'Assemblée constituante « demandait tout à l'impôt direct »²⁰. Dans sa conception même, l'impôt dit « réel » frappe *ratione materia* les biens en tant que tels, abstraction faite de la situation personnelle de leur détenteur. Le procédé est indiciaire : il s'arrête à la surface ; il se borne à taxer d'après une valeur présumée. Celle d'une terre, d'une maison, d'une usine. Aucune progressivité du taux. Aucune personnalisation de l'assiette. On devine la fiction révolutionnaire : chacun contribue en proportion d'une fortune qui se manifeste par des signes ordinaires. Bref, il est substitué artificiellement à la matière imposable réelle une matière fictive, d'après laquelle l'imposition est calculée. D'où, chez Gabriel Ardant, cette lecture d'une fiscalité platonicienne : une imposition non fondée sur l'être, mais sur sa représentation²¹. Il en résulte un dédoublement légal du réel : la matière fiscale, déduite par des signes extérieurs, finit par s'y confondre entièrement. Par suite, la sensibilité du rendement fiscal, derechef soustraite à la conjoncture, cesse d'être en corrélation logique avec la vulnérabilité de la matière « vraie ». Le procédé du forfait a donc été maintenu « seulement à titre de survivance pour certains impôts locaux, comme pis-aller ou comme faveur lorsqu'on ne peut pas ou lorsqu'on ne veut pas atteindre autrement la matière imposable, ou comme moyen de vérification des déclarations des contribuables »²². L'impôt est comme « isolé », ainsi que le fut jadis la contribution des portes et des fenêtres, où l'agent de l'administration dénombrerait, sans violation de domicile, les ouvertures du côté de la rue. Impôt taxant jadis l'air et la lumière, selon le plan qu'une « érudition malencontreuse est allée emprunter un jour à l'empire romain »²³.

Ce système, pour archaïque qu'il soit, fut presque deux fois centenaire (1791-1973) ; la fiction l'a conservé. Qui plus est, sa faible élasticité à la conjoncture lui conférerait, paradoxalement, un intérêt contracyclique. Et pour cause, « la réalité est rattachée à la fiction et dans la conjoncture ne la dépasse pas »²⁴. Son procès — en anachronisme fiscal — fut également un vecteur de modernisation des assiettes. Le « temple grec » de Joseph Caillaux remet ainsi en cause la technique fiscale révolutionnaire — impôt réel, taux proportionnel, procédé indiciaire — au profit de modalités nouvelles — impôt personnel, taux progressif, contrôle déclaratif. Plus tard, l'ordonnance du 7 janvier 1959²⁵ prévoit une refonte des bases d'imposition autour d'une valeur locative unifiée et la suppression des

anciens « principaux fictifs », remplacés par un mécanisme de vote direct des taux.

II. Une fiction dégénérative : le décrochage avec le réel d'une fiscalité anachronique

La fiscalité locale souffre, à cet égard, de l'usure du temps. D'un côté, le tout demeure indexé sur une valeur cadastrale figée — sorte de photographie administrative que le temps a jauni (A). De l'autre, les expédients provisoires, envisagés un temps pour corriger la vétusté de l'assiette, ajoutent à la fiction juridique une fiction budgétaire (B).

A. La fiction juridique sous-jacente aux valeurs administrées

Le mécanisme législatif est quelquefois une matière si périssable que son défaut d'entretien lui vaut d'être hissé, par l'œuvre du temps, au rang de fiction juridique : c'est à n'en point douter la condition précaire des bases assises sur la valeur locative cadastrale. La base de calcul de nombreux impôts locaux repose sur une valeur administrative, laquelle constitue une fiction juridique qui n'est conforme ni à la réalité économique ni à l'équité sociale. Cette valeur est censée représenter le loyer annuel théorique d'un bien, mais elle est souvent fondée sur des données obsolètes : le bâti repose sur des valeurs établies au 1^{er} janvier 1970 (1975 pour les départements d'outre-mer), celles du non-bâti remontent au 1^{er} janvier 1961.

Cette cristallisation des bases est le vice congénital de toute taxation réelle. Le cadastre, c'est la tapisserie de Pénélope. Les évaluations faites hier ne sont plus strictement exactes aujourd'hui ; tout ajournement de cette révision structurelle majeure la caducité des bases, et, par là même, les transferts de charge ou effets de bord sur le calcul des dotations qui en résulteront, le moment venu, lors de la mise en conformité des valeurs locatives avec le réel. Fiction légale donc qui, sans convaincre, a souvent déçu par la précarité de sa structure et l'archaïsme de sa conception. En ce sens que toute revalorisation, actualisation ou révision du cadastre, pour pharaonique qu'elle soit, est sitôt frappée de caducité, sinon le lendemain du jour où elle a été entreprise ; par construction, elle ne peut s'affranchir d'une préemption de fictivité. C'est aussi le combat historique de la liberté des taux contre la vérité des bases : le taux pour l'écu devient un coefficient d'ajustement qui ne peut toutefois pas redresser la dégressivité des bases.

B. La fiction budgétaire inhérente à la recentralisation législative

La fiscalité locale appartient, elle aussi, à ces matières législatives constamment piégées dans leurs injonctions contradic-

toires²⁶. À chaque réforme, pour chaque collectivité, il faut concilier l'inconciliable : répartir la charge entre contribuables et les recettes entre collectivités d'une part, préserver les avantages acquis et réduire les disparités territoriales d'autre part²⁷. De sorte que toute correction envisagée du système est soudainement moins disruptive lorsque l'effet attendu ou estimé sur les transferts de charge des redevables, sur la soutenabilité des comptes publics, sur les droits légalement acquis des collectivités, nécessite, pour les uns et les autres, le secours d'une artillerie de mécanismes atténuateurs qui en diluent, et pour les uns et pour les autres, la portée à l'infini²⁸.

Le plus couramment, le législateur, captif d'une illusion séduisante, celle d'une réforme sans perdants, à somme nulle et à coût constant, n'a d'autre choix que de recourir à la fiction budgétaire, ayant valeur de coutume en ce domaine. Elle remplit plusieurs fonctions. La première est d'opérer la bascule d'un panier de recettes fiscales à un autre. Ainsi la « compensation relais », née de la réforme de la taxe professionnelle (TP) en 2010, est-elle calculée sur la base d'une « TP fictive ». Plus récemment, le dédommagement, à compter de 2023, du dernier train de réforme sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) intègre, dans sa règle de compensation, un produit jamais perçu (au titre de 2023). La seconde fonction est de garantir la stabilité du dispositif dans le temps. Le Fonds national de garantie individuelle des ressources (FNGIR) et le coefficient correcteur de la taxe d'habitation sur les résidences principales (« coco »-TH-RP)²⁹ garantissent à chaque collectivité un niveau de ressources identique avant et après la suppression dudit impôt. Le premier est figé depuis 2013, le second est évolutif, au point d'être devenu un point de fuite budgétaire pour l'État, qui l'abonde de manière crois-

16 Loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière, des portes et des fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenu, JO n° 206 du 1^{er} août 1917, p. 5975.

17 De nos jours, la tendance est inverse. Plusieurs auteurs s'attachent à examiner les modalités de mise en cohérence et de coordination des finances des administrations publiques centrales, locales et de sécurité sociale, notamment dans le but d'assurer le respect des engagements européens de la France en matière de déficit et de dette publics. Sur ce point, M. BOUVIER, *Opus citatum*, mai 2022, 336 p. V. également M.-L. BREUILLE et G. GILBERT, « La mise en cohérence interne des finances publiques : quelles voies ? Vers des pactes nationaux de stabilité et de croissance entre l'État, les collectivités territoriales et les administrations de sécurité sociale ? », RFFP n° 87-Septembre 2004, p. 231-253. De même, le professeur Michel Bouvier a-t-il pu conceptualiser l'hypothèse d'une dérive vers un « néo-Moyen Âge fiscal », où l'État n'est plus le seul maître du jeu ; la norme fiscale se fragmente, se déterritorialise, et se mondialise dans le sens contraire d'une « universalisation de la fiscalité ». Voir M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 15^e éd., 2025, Lextenso, coll. Systèmes, p. 285.

18 Les professeurs Michel Bouvier et Marie-Christine Esclassan ont mis en lumière la manière dont la fin des années 1970 et le début des années 1980 ont constitué une séquence fondatrice de la décentralisation contemporaine. Dans un contexte marqué par une « dérive fiscale », nourrie tant par la crise des « finances publiques » que par celle de « l'État-providence », cette période fut le théâtre d'une poussée décentralisatrice, doublée de l'émergence d'un véritable « système communal ». Celui-ci reposait alors sur une autonomie fiscale substantielle. M. BOUVIER et M.-C. ESCLASSAN, *Le Système communal : état actuel et virtualités de la gestion financière des communes*, préf. P. Lalumière, LGDJ, 1981, 295 p.

19 J.-P. CHEVALIER, *La fiscalité directe locale avant la loi du 31 décembre 1973*, Faculté de Tours, p. 6.

20 G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, 2 vol., Fayard, 1971-1972, p. 179.

21 Le fisc, précise-t-il, « renonçait à sortir de la caverne et se contentait de dénombrer ou mesurer les ombres qui passaient devant lui ». G. ARDANT, *Opus citatum*, 2 vol., Fayard, 1971-1972, p. 321.

22 J. MARCHAL, *Rendements fiscaux et conjoncture, contribution à la théorie de la sensibilité des impôts*, 1942, p. 150.

23 J.-C. SAVINEAU, « La contribution sur les portes et fenêtres : un impôt sur l'air et la lumière », *Gestion & Finances Publiques*, 2017/5 (N° 5), p. 113-116.

24 JO Sénat, *Séance du 19 octobre 1965*, p. 1046.

25 Ordonnance n° 59-108 du 7 janvier 1959 portant réformes des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes.

26 L'examen global de l'évolution de la fiscalité locale sous la V^e République révèle un processus de réforme presque ininterrompu, lequel ne s'explique pas toujours par les seules logiques institutionnelles de centralisation ou de décentralisation. Depuis l'avènement du régime jusqu'à 2010, deux grandes périodes peuvent être identifiées : d'abord, une phase d'essor, de 1959 à 1990, marquée par un élargissement progressif des ressources locales ; ensuite, à partir de 1990, une phase de rétraction, caractérisée par une remise en cause croissante des leviers fiscaux dont disposaient les collectivités locales. Cf. M.-C. ESCLASSAN, « 1982-2012 : quelles grandes évolutions de la fiscalité locale ? », RFFP n° 119-Septembre 2012, p. 125. Voir également L. SAÏDJ, « L'évolution des finances locales au cours des vingt dernières années, quelles cohérences ? », RFFP n° 87-Septembre 2004, p. 15-23.

27 La structure comme la nature des impositions locales en France ont néanmoins connu, au fil du temps, une évolution sensible, en dépit des échecs répétés ou des ajournements persistants des grandes entreprises réformatrices, au premier rang desquelles figure la taxe professionnelle. Ce constat a conduit une partie de la doctrine, notamment dans le contexte de sa réforme, à s'interroger, avec une gravité non feinte, sur le devenir des prélèvements locaux. Voir notamment l'étude de la *Revue française de finances publiques* qui est consacrée à l'avenir de la taxe professionnelle en septembre 1999. Notamment G. GILBERT, « La taxe professionnelle entre réforme et extinction (mise en perspective de la suppression de la composante salariale) », RFFP n° 67-1999, p. 57-71. V. également G. ORSONI, « L'évolution des ressources fiscales locales », RFFP n° 81-Mars 2003, p. 159-171.

28 Toute réforme fiscale, par essence, opère des déplacements de charges : entre les catégories d'impositions, à l'intérieur même de celles-ci, entre assujettis d'égale condition ou entre collectivités d'inégale fortune. Elle ne saurait donc se concevoir sans prudence, tant ses effets, souvent différenciés, sont aussi diffus que profonds. C'est la morale, en quelque sorte, de l'histoire financière des « quatre vieilles ». V. J. BLANC, « Défense et illustration des « quatre vieilles » », RFFP n° 38-1992, p. 211-217.

29 G. ORSONI, « L'apogée de la déconstruction du modèle d'autonomie fiscale locale. La disparition de la taxe d'habitation et de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises », RFFP n° 166-Mai 2024, p. 15-23.

sante³⁰. Parfois, la compensation budgétaire reprend aussi les caractéristiques de l'impôt supprimé. C'est le cas du versement représentatif de la taxe sur les salaires (VRTS), issu d'une taxe supprimée mais reconstituée chaque année d'après les déclarations des employeurs. Ou du fonds national de l'attractivité économique des territoires (FNAET) qui simule l'ancienne répartition d'un prélèvement obligatoire (un tiers d'immobilisations corporelles, deux tiers d'effectifs salariés) à la recentralisation partielle dégressive (la CVAE). Autre hypothèse : l'impôt n'a pas été supprimé, mais simplement allégé par une réduction progressive de son assiette. La compensation afférente suit alors, plus ou moins, la croissance spontanée (à législation constante) dudit prélèvement. Il peut s'agir d'un dégrèvement : celui, par exemple, lié au plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée³¹, reposant sur une cotisation indexée à un taux historique de 1995 et appliqué à des bases contemporaines. Ou bien d'une exonération : une allocation compensatrice dédommage, dans ce cas, les bases exonérées sans prise en compte des taux contemporains. Le comble est atteint lorsque la fiction boucle sur elle-même : la compensation d'un impôt supprimé, elle-même supprimée, donne lieu à une compensation de compensation – une « dotation carrée », dans le jargon. Le budgétaire remplace le fiscal. Et parfois c'est l'inverse. Lorsque la DGF, faute de « stock individuel », ne peut être mise à contribution dans le cadre d'un dispositif de redressement des comptes publics (CRFP), la fiscalité – plus exactement les douzièmes provisoires – prend le relais sous la forme d'une « dotation négative ». Le système n'a pas fini de surprendre : ce que le droit ne saurait dire avec des mots, la comptabilité publique l'invente avec des chiffres.

La troisième, plus marginale mais essentielle, est de préserver l'ancienne répartition de la charge entre contribuables sur les impôts de répartition³². À cette fin, un mécano compensatoire a ainsi été institué à la suite de la censure du « Coco » par le Conseil constitutionnel³³. Celui-ci avait relevé que

l'absence de prise en compte des contributions syndicales fiscalisées, dans son calcul, privait certaines communes d'une restitution intégrale de la taxe d'habitation, faisant peser sur les contribuables un risque de ressaut d'imposition si ces dernières devaient compenser, par elles-mêmes, cette substitution imparfaite de ressources³⁴.

Deux enseignements peuvent être tirés. Ces dispositifs, d'une part, supportent mal l'épreuve du temps. Leur coût tend à s'alourdir significativement, bien que l'ancienne fiscalité compense, de temps à autre, l'insuffisance de la nouvelle, par la minoration des variables d'ajustement ou l'écurement de la compensation « part salaires ». Ces mécanismes sibyllins, d'autre part, s'ancrent durablement dans le paysage budgétaire, sans faire l'objet d'une véritable évaluation, jusqu'à passer inaperçus³⁵.

Conclusion. Nous le voyons bien. D'un côté, la fiction est créatrice : elle institue le vieux système des centimes additionnels aux principaux fictifs, correspondant aux montants gelés calculés lors du transfert des impôts révolutionnaires aux collectivités à partir du produit potentiel que l'État aurait perçu. De l'autre, la fiction est aussi dégénérative. Par la précarité de sa structure, par l'archaïsme de sa conception, la fiction juridique peine à combler le décalage entre la valeur administrative d'un bien et sa valeur économique réelle. De même, lorsque l'impôt s'éteint, il survit dans sa compensation, laquelle hisse les recettes compensées au rang d'avantages acquis.

Pour l'heure, une question est pendante : quoique n'attendant pas, de la correction des méfaits du dispositif en cause, un accroissement substantiel du rendement de l'impôt, comment les collectivités locales peuvent-elles concevoir que perdure – sans ajustement aux dimensions du réel – le calcul d'une règle d'assiette sujette à caution, dont le caractère fictif gratifie l'impôt local et ses bénéficiaires d'une légitimité précaire ?

30 Cette compensation revêt un caractère évolutif par son indexation sur la dynamique des bases d'imposition à la TFPB de chaque commune. Le budget général supporte un abondement croissant dans la mesure où les communes sous-compensées ont un poids démographique plus élevé.

31 J. BLANC, J.-C. MORAUD, J. VIRIEUX, *La taxe professionnelle*, LGDJ, 2^e éd., 2000, 128 p.

32 Par exemple, la taxe de gestion des milieux aquatiques et prévention des inondations (GEMAPI) des communes et EPCI ou la taxe additionnelle spéciale annuelle (TASA) pour la région Île-de-France.

33 CC, 17 mars 2022, n° 2021-982 QPC, *Commune de La Trinité [Modalités de compensation de la suppression de la taxe d'habitation pour certaines communes membres d'un syndicat de communes]*.

34 De même, la ventilation du produit de la taxe additionnelle spéciale annuelle (TASA), initialement réparti entre toutes les personnes assujetties à la TFPB et à la CFE, est maintenue au profit d'une fiction légale en vertu de laquelle, à compter des impositions établies au titre de 2022, les recettes de TFPB à prendre en compte pour réaliser cette répartition sont minorées du produit que cette taxe aurait procuré si le taux départemental d'imposition de l'année 2020 avait été appliqué. Cf. CGI, art. 1636 B octies, II.

35 À l'image de la compensation d'une réforme afférente à la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement sur les cessions de fonds de commerce. La première loi de finances rectificative (LFR) de 1993 avait estimé que 80 % des pertes de ressources fiscales induites par l'allègement des droits de mutation sur les cessions de fonds de commerce devaient faire l'objet d'une compensation [au titre du III de l'article 4 de la LFR pour 1993].