

Eugenio Simon Acosta

LES PRINCIPES DE LA FISCALITÉ ET LA RÉFORME
DES IMPÔTS MUNICIPAUX SUR L'IMMOBILIER
EN ESPAGNE

Une réforme importante du financement des municipalités (*los municipios*) en Espagne a eu lieu récemment. La „Loi 39/1988, du 28 décembre, régulatrice de Finances Locales” (LRHL) a été une loi fort attendue depuis beaucoup d'années, car jusqu'à maintenant les Finances Locales se régletaient par des normes antérieures à la Constitution de 1978 en vigueur¹.

¹ Les problèmes dont il est question en ce qui concerne le sujet de cet exposé sont nombreux et très complexes. Nous devons les réduire au minimum pour satisfaire aux exigences que l'espace limité nous impose. Cependant, pour une meilleure information du lecteur intéressé, je renvoie à d'autres publications personnelles, ou je traite attentivement de la fiscalité municipale en Espagne: „Reflexiones sobre las „Haciendas Locales”, Hacienda Publica Esgañola, 1975 n. 35; „El impuesto Municipal sobre la Radicación”, Hacienda Publica Espanõla, 1978, n. 54; Tasas Municipales, Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana, Ed. Lex Nova, Valladolid 1982; *El principio de suficiencia en la Hacienda Local*, Autonomia y financiación de las Haciendas Municipales, I. E. F. Madrid 1982; *El Impuesto Municipal sobre Solares*, Organizacion Territorial del Estado (Administracion Local), I. E. F., Madrid 1985; *Los tributos locales*, en Tratado de Derecho Municipal, Editorial Civitas, Madrid 1988; *La imposición municipal sobre bienes inmuebles*, en El proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, Instituto de Estudios Económicos, Madrid 1988; *Los principios del beneficio, capacidad económica y provocation de costes y los tributos propios municipales (experiencias del fracaso del Impuesto Municipal sobre Radicación de profesionales y empresas)*, A problematica da tri butação local / Local taxation, Ministerio do Planeamento e da Administração do Território, Coimbra 1989, p. 193 a 208; „El impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles”, Revista de Hacienda Autónoma y Local, 1989, n. 55; „La coordinación del nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaelza Urbana con la imposición estatal de las plusvalias”, Revista CISS Comunicación, 1989, n. 67. *Pour un expose copmlet sur les Finances Locales avant la réforme de 1988*, JJ. Ferreiro et E. Simon Acosta, Manuel de Derecho Tributario Local, Escola d'Administració Publica de Catalunya, Barcelona 1987.

I. LA CONSTITUTION ESPAGNOLE ET LES IMPOTS DES MUNICIPALITES

1. Les ressources de la municipalité dans la Constitution Espagnole

L'art. 142 de la Constitution Espagnole établit que „Les Finances locales devront disposer des moyens suffisants pour l'accomplissement des fonctions que la loi attribue aux Corporations respectives et elles seront alimentées fondamentalement par les impôts propres et par leur participation à ceux de l'Etat et à ceux des Communautés Autonomes”.

En grandes lignes, on peut affirmer l'existence de deux grandes catégories de ressources: les impôts propres et les virements en provenance d'autres entités publiques.

Le profil des deux catégories que nous venons de nommer n'est pas toujours parfaitement clair. Ilya des recettes dont l'assignation est discutable, comme par exemple les impôts cédés: des impôts établis et réglementés par l'Etat, dont le produit, et parfois la gestion, est cédé ou octroyé à la municipalité où le fait imposable est jugé comme réalisé.

Le classement de ces figures intermédiaires dépend des critères employés pour définir les impôts propres et les virements.

Il nous paraît utile de considérer comme impôts propres les impôts sur lesquels la municipalité dispose de pouvoirs normatifs déterminant le quota à satisfaire. Les impôts propres sont ceux qui peuvent être établis par la municipalité, ou que celle-ci peut réglementer dans les aspects essentiels, même si ce n'est que dans certaines limites: des faits imposables, des sujets passifs, des bases imposables, des quotas ou des exonérations.

Les participations aux impôts de l'Etat ou des Communautés Autonomes, auxquelles la Constitution Espagnole se réfère, sont vraiment des virements dont le montant doit être fixé par des méthodes objectives, c'est-à-dire qui ne dépendent pas exclusivement de l'Etat ou de la Communauté Autonome. Ces participations ne font pas l'objet de notre étude.

2. Le principe de liberté de dépense

L'art. 140 de la Constitution Espagnole „garantit l'autonomie des municipalités”. Le principe d'autonomie municipale est, par conséquent, un des principaux points de repère de la réforme des Finances de l'économie locale espagnole.

L'autonomie financière est une idée accessoire ou instrumentale de l'autonomie *stricto sensu*, laquelle consiste en la liberté d'une part de décider,

dans la sphère des intérêts personnels, des buts à atteindre, et d'autre part, de disposer, au préalable, des moyens pour atteindre ces mêmes buts². C'est pourquoi il est évident que l'autonomie financière signifie, avant tout, la liberté d'emploi des ressources disponibles, c'est-à-dire la liberté de dépense.

Mais il est aussi vrai que la liberté de dépense peut être conditionnée par les recettes. La liberté de dépense ne sert à rien si les recettes disponibles se trouvent conditionnées par la finalité, ou si les recettes – même sans être conditionnées dépendent d'une volonté étrangère qui puisse, en fait, exercer une influence sur la liberté de dépense municipale, par la manipulation des recettes.

Dans cette optique, la définition que nous avons donnée des impôts propres, transforme ce genre de ressources en un bon instrument de l'autonomie financière municipale. Cela ne signifie pas que les impôts propres soient indispensables puisque les virements peuvent être réglementés de façon à être respectueux vis-à-vis de l'autonomie municipale.

3. Le principe de suffisance financière

Outre la liberté de dépense, l'autonomie financière municipale exige de disposer des ressources suffisantes pour subvenir à ses besoins. Le principe de suffisance financière est, en plus, expressément établi par l'art.142 CE.

Or, le principe de suffisance financière, que, en des termes abstraits, tout le monde accepte, est difficile à concrétiser, à tel point que l'on peut douter de son efficacité dans la pratique. La suffisance financière implique une valorisation ou un jugement sur deux termes, les ressources et les besoins, dont seulement l'un deux (les besoins) est objectivement indéterminable.

La suffisance financière dépend non seulement du volume des recettes, mais des besoins des dépenses à couvrir grâce à celles-ci. Et ces besoins dépendent

² Le terme autonomie n'est pas employé ici dans un sens étymologique, qui coïncide avec son concept juridique formel: dans cette dernière acception, autonomie signifierait la même chose que le pouvoir normatif des entités politiques territoriales non souveraines-pouvoir qui est un reflet, aux niveaux inférieurs d'administration ou de gouvernement, du pouvoir législatif de l'Etat – de même que l'autarchie et l'auto-tutelle signifieraient la projection du pouvoir exécutif et judiciaire, respectivement. Sur le sens que nous donnons au terme „organismes politiques territoriaux non souverains” cfr Costatino Mortati, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, vol. 1, Cedam, Padova, 1969, pp. 19 ss. Sur le concept d'autonomie politique, E. Simon Acosta, *La autonomia financiera de las regiones*, Aula de Cultura de la C. A. C., Cáceres 1978, et *La proyectada autonomia financiera de las regiones*, [dans:] *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1978, pp. 591 ss. Pour d'autres significations d'autonomie, M. S. Giannini, *Autonomia pubblica*, *Enciclopedia del DDiritto*, vol. IV, Giuffrè, Milano 1959, pp. 356 ss; F. Roversi-Monaco, *Gli EEntri di Gestione: struttura, funzioni, limiti*, Giuffrè, Milano 1967, pp. 120 ss.

non seulement des fonctions et des tâches attribuées aux municipalités, mais aussi du degré, de l'importance ou de l'intensité avec lesquelles la municipalité veut exercer ces fonctions. En bref, on ne peut pas calibrer la suffisance ou insuffisance des ressources sans les comparer avec la quantité et la qualité des services que l'on veut rendre.

La suffisance financière exige donc une décision concernant les nécessités à couvrir et leur degré et forme de satisfaction. Voici donc que la liberté de dépense apparaît de nouveau. Il n'est pas cohérent avec l'autonomie le fait que le niveau de suffisance financière soit imposé de l'extérieur, sans que la municipalité puisse intervenir dans sa détermination: en définitive, on doit accorder à la municipalité les facultés pour décider son niveau de recettes, bien qu'il ne soit pas indispensable que ce soient des facultés illimitées.

Ces facultés impliquent l'existence d'impôts propres, puisque on peut difficilement imaginer un système de virements sur le montant desquels la municipalité aurait des pouvoirs de décision. D'autre part, la liberté de décision sur les recettes doit être accompagnée de la responsabilité politique résultante envers l'électorat qui supporte la dépense: il n'est pas logique d'attribuer à une entité publique des pouvoirs de décision sur le niveau des recettes sans qu'en même temps elle assume la responsabilité de l'impôt envers celui qui doit le supporter.

C'est pour cette raison que l'impôt propre est aussi un instrument du principe de suffisance financière, malgré le fait que beaucoup de municipalités ne parviendraient pas à couvrir, avec uniquement des impôts propres, le minimum vital de subsistance par manque de matière imposable. Par conséquent, dans un Etat avec un système fiscal centralisé – et tenant compte de l'existence d'un mécanisme de subventions qui permette de couvrir, pour toutes les municipalités, un niveau *standard* de services – les impôts propres servent au principe de suffisance financière, en ce sens qu'ils permettent à l'entité locale de déterminer son niveau de suffisance, c'est-à-dire son niveau de satisfaction des nécessités publiques, en se responsabilisant de la dépense la plus grande face aux voisins.

II. LA MATIERE IMPOSABLE MUNICIPALE

Une fois admise la nécessité des impôts propres, il importe de rechercher le domaine spécifique de la fiscalité locale. Voilà un point d'interrogation qui, depuis longtemps, inquiète la doctrine, et plus encore que la doctrine, qui inquiète les législateurs, qui s'empressent de créer un système fiscal municipal différent du système étatique.

En Espagne, l'intérêt pour la création d'un système fiscal local, appuyé sur des impôts propres différents de ceux de l'Etat, provient du début de ce siècle. Jusqu'à cette époque-là, les impôts sur les biens de consommation avaient été la source principale des recettes, mais cela a suscité quelques réactions violentes de la part de la population. Depuis lors on a introduit le principe du bénéfice comme critère de base de la fiscalité locale; ce principe subsiste encore maintenant.

Il est important de délimiter le sens du principe du bénéfice. A notre avis, il n'existe pas d'opposition entre le principe du bénéfice et le principe de capacité économique, puisque tous les deux agissent dans des domaines différents et qu'ils sont compatibles.

Le principe du bénéfice signifie que les impôts locaux doivent retomber sur les personnes qui bénéficient de dépenses municipales. Néanmoins cette affirmation ne conduit pas à la commercialisation des services publics. Si nous poussons à l'extrême l'idée du bénéfice, les services municipaux seraient offerts dans un régime de marché, et ce n'est pas cela, évidemment, que l'on doit déduire du principe du bénéfice, car c'est un principe recteur des impôts, lesquels sont à l'opposé du marché libre.

En d'autres mots, le principe du bénéfice ne signifie pas l'oubli des principes qui informent les prestations fiscales. Ceux-ci sont le principe de capacité économique et le principe de la provocation de la dépense. Une chose est que l'idée qui préside le système fiscal local soit le principe du bénéfice, et une autre, que le principe sur lequel s'appuie la réglementation ou le régime juridique d'un impôt concret soit aussi le principe du bénéfice.

Le principe du bénéfice, appliqué à l'ensemble du système, signifie que les faits imposables et les sujets passifs doivent être sélectionnés de façon à ce que les impôts municipaux retombent sur ceux qui entretiennent avec l'entité locale une relation, en vertu de laquelle les bénéfices de l'activité locale tournent à leur avantage. Tout compte fait, le principe du bénéfice, en tant que principe informateur du système, ne suppose rien d'autre que faire retomber les impôts locaux, soit sur ceux qui reçoivent les bénéfices des services locaux, soit sur ceux qui ont des intérêts économiques dans la commune.

Mais une autre affaire est que chaque taxe ou chaque impôt concret se base sur le principe du bénéfice. J'entends par fondement de l'impôt le principe de justice distributive justifiant l'exigence de l'impôt et qui imprègne toute sa réglementation.

Dans ce sens, le principe du bénéfice, valable du point de vue du système, ne peut pas être le fondement de chaque impôt particulier, puisque sa capacité opérative ne peut pas aller au-delà de la sélection de faits imposables. Une fois ces derniers délimités, la réglementation de l'impôt doit être présidée par une idée de justice distributive et non pas par une idée de justice commutative: si la prestation était réglée comme des échanges de bénéfices, comme *do*

ut des, l'impôt serait superflu et il suffirait de traiter le service en accord avec le marché.

Les principes de justice dans le partage des charges publiques sont doubles: celui de la capacité économique et celui de la provocation de la dépense. Ou bien l'on paie, parce qu'on est riche, en fonction de la richesse possédée, ou bien parce que l'on provoque une dépense, et en fonction de la dépense provoquée³. Les normes régulatrices de l'impôt doivent être conformes à un principe ou à l'autre. Toute tentative de créer des impôts qui ne s'adaptent pas rationnellement à ces exigences, donnera lieu à des impôts soit radicalement injustes soit de technique déficiente et de structure faible.

En définitive, la théorie du bénéfice ne suppose pas la découverte d'un champ d'action fiscale spécifique dans la sphère municipale. Les conséquences du principe du bénéfice dans les finances locales sont seulement, et basiquement, les suivantes:

1. Les taxes-c'est-à-dire les impôts basés sur la provocation de la dépense et nés normalement de faits imposables qui consistent en une activité de l'Administration publique – ont un poids spécifique remarquable dans le domaine municipal. En Espagne cette affirmation est pleinement confirmée par les faits⁴.

2. Les impôts municipaux doivent retomber sur des signes de richesse liées à la commune: normalement sur de biens immeubles de la commune et sur des activités qui se développent dans la municipalité.

Par conséquent, le principe du bénéfice ne permet pas d'affirmer, comme on l'a parfois fait en Espagne, qu'il existe une matière imposable municipale. Les impôts municipaux frappent la richesse qui est déjà elle-même frappée par les impôts de l'Etat. C'est pourquoi, s'il existe une volonté politique sincère de créer un système d'impôts locaux propres, il n'y a que cette alternative: ou la distribution des ressources, en stipulant que certains impôts appartiennent à l'Etat, et d'autres, aux corporations locales; ou la double imposition des objets économiques eux-mêmes. Dans ce dernier cas, la coordination fiscale

³ Le principe de la capacité économique a été l'objet d'amples développements de la doctrine, qu'il est superflu de traiter. Ce n'est pas le cas de celui que j'appelle le principe de la provocation de la dépense. Je pense qu'il est un principe constitutif des taxes, comme une catégorie différente des impôts. J'ai traité ce sujet dans „Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales”, Hacienda Pública Española, 1975, n. 35, pp. 255 ss; et, avec de nouvelles précisions, dans *Tasas municipales*, Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana, Ed. Lex Nova S. A., Valladolid, 1982, pp. 28 ss. J'entends comme dépense tant la distribution du capital de l'Etat, comme la restriction de l'usage général du domaine public par sa concession à un particulier. Celui qui provoque la dépense est celui qui demande un service ou l'activité administrative, ou bien qui réalise des activités qui obligent à l'Administration à agir d'office en défense de l'intérêt public.

⁴ Les taxes représentent 25% de la totalité des recettes municipales, et elles approchent même de la perception obtenue par les impôts directs.

devient indispensable, car on ne doit jamais oublier que le contribuable n'est qu'une seule personne. Une personne ne peut pas se décomposer en deux contribuables, l'un, local et l'autre, de l'Etat.

La séparation des sources est possible dans des systèmes fiscaux non développés. Dans un système comme celui qui est en vigueur en Espagne, basé sur des impôts personnels sur le revenu et sur un impôt sur la valeur ajoutée qui atteint même le commerce au détail, il n'est pas possible d'envisager la séparation ou la distribution de sources.

Donc, la réforme des Finances locales espagnole de 1988 répond, en lignes générales, à ces idées, puisqu'elle configure un système d'impôts propres dans lequel les impôts sur les biens immeubles ont une importance capitale; cependant elle a entretenu l'erreur traditionnelle de croire en une matière propre et exclusive des impôts locaux. Evidemment, on n'a pas encore découvert quelle est cette matière, mais la conséquence néfaste de cette erreur sur la façon de poser le problème est qu'on ne règle pas de façon convenable la coordination des impôts locaux avec ceux de l'Etat. Nous vérifierons cette affirmation dans le domaine des impôts sur les biens immeubles.

III. LES IMPÔTS MUNICIPAUX DANS LA LOI DE 1988

Après la réforme de 1988 les municipalités espagnoles exigent trois impôts qui sont en vigueur dans tout le territoire national: les Mairies ont seulement le pouvoir de fixer le taux de l'impôt dans des limites maximales et minimales établies par la Loi. Ces impôts sont les suivants:

- a) impôts sur les Biens Immeubles (taxe foncière),
- b) impôts sur les Activités Economiques (taxe professionnelle),
- c) impôts sur les Véhicules à Traction Mécanique.

En outre, les municipalités ont des facultés pour établir ou non, librement, deux autres impôts, à savoir:

- a) impôts sur des Constructions, des Installations et des Travaux,
- b) impôts sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine.

Des cinq impôts municipaux, trois ont comme matière imposable la richesse immobilière: l'Impôt sur les Biens Immeubles, l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine et l'Impôt sur les Constructions, les Installations et les Travaux. Nous nous bornerons à étudier les deux premiers, car le dernier a certaines caractéristiques qui obligeraient un développement trop long dans le cadre de cet exposé.

IV. L'IMPOT SUR LES BIENS IMMEUBLES

L'Impôt sur les Biens Immeubles a remplacé les anciennes Contributions Territoriales (taxes foncières), dont il est une sorte de refonte.

Le nouvel impôt ne diffère pas substantiellement de la nature qu'avait déjà ces contributions. Dans les deux cas le fait imposable est la propriété des immeubles et l'objet ou matière imposable, son revenu: ce sont des impôts 'nominaux', sur la propriété et 'effectifs', sur le revenu des immeubles. C'est pour cette raison que l'on doit bien étudier sa coordination avec les impôts de l'Etat sur le revenu et le patrimoine, afin d'éviter les effets pervers d'une double contribution mal conçue.

Le système de coordination de l'Impôt sur les Biens Immeubles avec l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques prévu par la LRHL (*Loi régulatrice des Finances locales*) implique une acceptation consciente de la double contribution sur le revenu des biens immeubles. La nouvelle réglementation ne renferme pas un précepte général de coordination, ce qui signifie que l'on continuera à appliquer les principes déjà établis pour les normes régulatrices des impôts de l'Etat.

Pour le revenu des immeubles attachés à des exploitations économiques ou de ceux qui appartiennent à des sociétés ou personnes morales, la règle générale est la déduction des impôts non étatiques, en la base imposable, en tant que dépense, „pourvu qu'ils incidentent sur les revenus frappés ou sur les biens producteurs d'eux, et pourvu qu'ils n'aient pas un caractère de sanction” (art. 19.1.a) de la Loi de l'I.R.P.F. et art. 13.c) de la Loi de l'Impôt sur les Sociétés).

Quant aux immeubles non liés à des activités de leur titulaire et qui appartiennent à des personnes physiques, la coordination se vérifie de la même façon. S'agissant de biens loués ou sous-loués, on déduit les dépenses nécessaires pour leur obtention. Parmi ces dépenses doivent s'inclure les impôts non étatiques qui ont une incidence sur les biens producteurs du revenu [arts 16.2.A), en relation avec l'art. 19.1.1er. A) de la Loi I.R.P.F.] Pour ce qui concerne les biens non loués, la LRHL contient une Disposition Additionnelle 3ème qui identifie son traitement avec celui des biens loués: à partir de recettes imputables à ces biens dans l'I.R.P.F., on déduira „les quotas et les charges additionnelles, sauf l'indemnité de retard de l'Impôt sur les Biens Immeubles”.

Il existe donc une double imposition du revenu de biens immeubles. Seulement dans les cas de non assujettissement à l'un de ces impôts (revenus ou valeurs inférieures aux minimales exemptées ou non assujetties), la concurrence des deux ne se produira pas. La double imposition n'est légèrement mitigée que par la réduction que le quota municipal provoque dans le revenu imposable des impôts de l'Etat.

Ce système a un avantage pour l'Etat: il ne perd pas la matière imposable, mais il se limite à la partager avec les municipalités. Si on pouvait déduire l'impôt municipal du quota de l'impôt de l'Etat, les municipalités pourraient vider la perception que l'Etat obtient pour ces concepts. Bien plus, de cette façon, on induirait les municipalités à faire usage de toutes leurs facultés fiscales, en établissant le type de charge maximal possible, parce que la perception la plus grande ne se traduirait pas en une augmentation effective des quotas à payer par les électeurs.

Du point de vue de contribuable, les effets sont tout autres: en plus d'être soumis à un impôt personnel qui, à côté des autres circonstances, tient compte de la capacité économique dérivée de la possession de biens immeubles (son revenu potentiel ou actuel), le contribuable est tenu à payer un impôt réel et proportionnel qui se superpose à l'impôt de l'Etat.

Il existe plusieurs raisons pour justifier la double imposition. Nous avons déjà vu une d'entre elles: la déduction en quota élimine la responsabilité de la municipalité face au contribuable, puisque c'est le budget de l'Etat qui finalement supporte la charge de l'impôt local.

Deuxièmement: le fait que les immeubles (ou leur revenu) supportent un quota supplémentaire se justifie par le principe du bénéfice puisque, comme nous l'avons dit, c'est à la base de la fiscalité locale des biens immeubles, et plus précisément des biens immeubles urbains, que se trouvent les dépenses réalisées par les Mairies, dépenses dont les bénéficiaires sont les propriétaires de biens situés dans la commune.

En troisième lieu, si l'Impôt sur les Biens Immeubles se déduisait du quota de l'I.R.P.F., ne bénéficieraient de la déduction que ceux qui auraient, dans l'impôt de l'Etat, un quota d'une quantité suffisante pour absorber l'impôt de la municipalité. Les personnes avec peu de revenu et celles non tenues de payer (*de facto*, celles non tenues de déclarer) l'I.R.P.F. ne pourraient pas déduire l'Impôt sur les Biens Immeubles.

Ces raisons conseillent le rejet de la déduction en quota mais pas de manière radicale et absolue. A notre avis, on aurait pu arriver à une solution intermédiaire qui aurait rendu plus cohérents les facteurs qui sont pour et contre la déduction en quota et non en base.

Cette solution idéale consisterait à permettre la déduction en quota de l'I.R.P.F. du quota de l'Impôt sur les Biens Immeubles, résultant de l'application des types fiscaux minima, obligatoires dans tout le territoire national. L'excès, c'est-à-dire la partie de l'impôt dont le responsable est la Mairie devant ses électeurs, serait de déduction en base (*en base*).

Cette solution est, à mon avis, préférable à celle adoptée par la LRHL pour les raisons suivantes:

Primo, la responsabilité politique de la Mairie devant ses électeurs demeure, puisque le quota qui pourrait être déduit ne serait que celui qui a été

ordonné et disposé, avec un caractère général, par l'Etat. Le quota établi par la Mairie pourrait être déduit seulement de la base imposable de l'I.R.P.F.

Secundo, la majoration de la contribution des biens immeubles (spécialement les urbains) se justifie par les dépenses spéciales de la municipalité en bénéfice de la propriété. Cet argument trouve toute sa raison d'être dans la partie du quota qui est imposée par la Mairie, mais il ne peut pas être appliqué au quota à caractère général, qui est payé dans toutes les municipalités. Pour ce quota général on devrait éviter la double contribution, en permettant de la déduire de l'impôt de l'Etat. De cette façon on obtient un degré plus important de personnalisation de l'impôt (la partie du quota que la Mairie établit par des hausses minimales, prévues dans la Loi, demeurant seulement comme impôt réel ou cédulaire. La contribution excessive des biens immeubles serait réduite au quota dont la responsabilité appartient à la municipalité: ce super-quota est justement celui qui a pour cause les plus grandes dépenses que la Mairie peut réaliser sur le niveau ordinaire de dépenses, qui lui permet de réaliser le financement dont elle n'en répond pas directement à son électorat.

Tertio, pour éviter que les contribuables sans un quota suffisant dans l'I.R.P.F. ne puissent bénéficier de la déduction, on pourrait accorder le droit à rendre l'excédent du quota municipal sur le quota de l'Etat. Si le quota qui peut être déduit était configuré comme un paiement débité par l'impôt de l'Etat, cette difficulté disparaîtrait. S'il n'en était pas ainsi, l'impôt municipal serait une espèce de quota minimum auquel resterait lié le revenu de biens immeubles. Le fait d'articuler l'impôt d'une façon ou d'une autre (les deux seraient admissibles) dépend de la volonté du législateur.

V. L'IMPOT SUR L'ACCROISSEMENT DE LA VALEUR DES TERRAINS DE NATURE URBAINE

L'Impôt Municipal sur l'accroissement de la Valeur des Terrains a été en vigueur en Espagne depuis 1919. C'est l'un des impôts municipaux les plus enracinés.

Dans ses antécédents législatifs – tant lointains que proches – on a toujours omis un mécanisme d'engrenage avec la contribution de l'Etat, l'impôt local étant une charge additionnelle sur les plus-values des terrains. Nonobstant, la systématisation était impossible puisqu'avant 1978 n'existaient pas de vrais impôts personnels sur le revenu dans le système fiscal étatique. Ce n'est qu'à partir de 1978 que la coordination devient nécessaire, et que l'on peut dire que dans la réforme de 1988 on a raté la première et importante occasion d'articuler correctement l'impôt local avec ceux de l'Etat.

A notre avis, on aurait pu arriver à un degré élevé d'intégration de l'impôt qui nous occupe avec les impôts de l'Etat, puisque rien ne l'empêchait. Le

traitement séparé appliqué aux accroissements du patrimoine dans l'I.R.P.F. et à l'Impôt sur les Sociétés, permettrait de configurer l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de nature urbaine en guise de supplémentaire sur la base imposable de l'impôt de l'Etat.

Cependant, le législateur de 1988 a préféré créer un impôt indépendant et il a essayé de l'articuler avec l'I.R.P.F. de l'Etat, en négligeant, consciemment ou inconsciemment, sa coordination avec l'Impôt sur les Sociétés.

L'articulation prévue dans la Disp. Adit. 7ème de la Loi de Finances Locales consiste à établir une nouvelle déduction dans le quota de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, de „75% du quota de l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains à Nature Urbaine, réalisé dans l'exercice”.

Il s'agit d'une norme rédigée précipitamment et comportant des défauts techniques.

La désignation même du précepte réformé est déplorable. En réalité, quand le législateur dit que l'art. 29-F-4 de la Loi de l'I.R.P.F. est modifié, il est en train de penser à la rédaction donnée à l'art. 29 par la Loi des Budgets pour 1988. Mais il se fait que cette rédaction n'est en valable que pour 1988; elle est donc périmée quand la LRHL entre en vigueur ainsi que l'Impôt de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine (date à laquelle la Disposition Additionnelle est valide)! Donc la réforme entre en vigueur quand le précepte réformé n'est plus valable. Qui plus est: la Loi des Budgets pour 1989, promulguée le même jour que la LRHL, comporte une nouvelle rédaction de l'art. 29 de la Loi de l'I.R.P.F. et omet toute référence à l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine.

Ainsi donc on peut affirmer que, au moins pour le moment, il n'existe pas de coordination entre l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine et l'Impôt sur le Revenu de Personnes Physiques.

Malgré l'inutilité absolue de la Disposition Additionnelle 7ème, il est opportun d'examiner son contenu.

Cette Disposition Additionnelle est aussi insoutenable car elle ignore la structure différente de l'I.R.P.F. et de l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine. En effet, l'Impôt sur le Revenu de Personnes Physiques est un impôt qui pèse sur les accroissements de patrimoine qui apparaissent dans la transmission des biens et le sujet passif est toujours celui qui transmet, quelle qu'elle soit la nature – onéreuse ou lucrative – de l'aliénation. Par contre l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine est un impôt qui, dans le cas de transmissions lucratives, a comme sujet passif l'acquéreur (art. 107. a de la LRHL). Par conséquent, la déduction en quota est absurde, puisque les contribuables sont différents dans un impôt et dans l'autre. C'est-à-dire, nous nous trouvons en face d'un „transmetteur” qui paie l'Impôt sur le Revenu de Personnes Physiques et qui

ne peut pas déduire en quota l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine, pour la simple raison qu'il ne l'a pas supporté; et d'autre part, il y a un acquéreur qui peut déduire du quota de l'Impôt sur le Revenu de Personnes Physiques un impôt qui retombe sur les plus-values qui ne grèvent ni ne font partie de leur base imposable dans l'I.R.P.F. déjà mentionné.

En deuxième lieu, on oublie aussi dans le précepte que nous commentons, que l'Impôt sur le Revenu de Personnes Physiques est un impôt personnel, c'est pourquoi dans la base imposable s'intègrent d'autres éléments (en plus de la plus-value), qui peuvent compenser la base imposable. Par conséquent, la déduction ne devrait pas être inconditionnelle, à moins que l'on prétende financer grâce à la perception de l'I.R.P.F. 75% des recettes des municipalités par l'Impôt sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains de Nature Urbaine.

Sous un autre point de vue, la coordination pêche par omission: on fait abstraction de l'Impôt sur les Sociétés. Quand on reviendra sur la réglementation de ce problème, ce qui devra être fait avant 1990, on ne devra pas oublier cet aspect de la question.

On aurait pu, à notre avis, parvenir à un degré d'intégration meilleur et plus élevé entre les impôts de l'Etat et les municipaux sur les plus-values. C'est vrai que la nouvelle loi simplifie remarquablement un des aspects les plus conflictuels de l'ancien Impôt Municipal sur l'Accroissement de la Valeur des Terrains: la détermination de la base imposable. Mais, puisqu'il existe un impôt de l'Etat dans lequel on calcule par estimation directe les plus-values des biens immeubles quand leur transmission se réalise, on pourrait établir un impôt municipal aussi simple qu'une surcharge sur les plus-values des immeubles urbains qui s'intègrent dans la base imposable de l'I.R.P.F. et de l'Impôt sur les Sociétés. Par ce biais on éviterait une multiplication par deux superflue des mécanismes de gestion.

L'acceptation du concept d'„impôts propres" que nous avons plaidée au début, collaborerait beaucoup à l'adoption d'une solution rationnelle comme celle que nous proposons.

Universite de Navarre

Eugenio Simon Acosta

ZASADY POLITYKI FISKALNEJ I HISZPAŃSKIEJ REFORMY PODATKÓW LOKALNYCH OD NIERUCHOMOŚCI

Opracowanie dotyczy zasad podatkowych oraz reformy podatków lokalnych (municipalnych) w Hiszpanii, przeprowadzonej w 1988 r.

Opracowanie składa się z pięciu części. W pierwszej, dotyczącej konstytucyjnych unormowań podatków lokalnych omówiono: 1) zagadnienie źródeł dochodów miejskich w Konstytucji, 2) zasadę swobody dokonywania wydatków oraz 3) zasadę samowystarczalności finansowej. Część

druga poświęcona jest rozważaniom nad zakresem przedmiotowym systemu podatków lokalnych i związanym z tym rozgraniczeniem z systemem podatków państwowych. Część trzecia prezentuje strukturę podatków miejskich po wprowadzeniu zmian w 1988 r. Wreszcie część czwarta i piąta poświęcone są dwóm z podatków miejskich, tzn. podatkowi od nieruchomości oraz wzrostu wartości terenów miejskich.

Konstytucja hiszpańska zawiera zasadę, że podmioty lokalne powinny dysponować środkami finansowymi wystarczającymi do realizacji zadań wyznaczonych im przez ustawy, czemu służyć mają przede wszystkim dochody własne oraz udziały w dochodach budżetów wyższych szczebli. Nadrzędna jest zasada swobody wydatkowania środków finansowych, uwarunkowana jednak przez możliwość uzyskania dochodów przyznanych przez ustawodawstwo oraz możliwości wykorzystania uprawnień przez organy lokalne.

W systemie podatków lokalnych w Hiszpanii zrezygnowano z opodatkowania konsumpcji, przerzucając ciężar opodatkowania na podmioty korzystające z infrastruktury miejskiej.

Poszczególne konstrukcje podatkowe winny uwzględniać zasadę sprawiedliwego obciążenia tak, aby opodatkować tych, którzy są zamożni oraz tych którzy korzystają z infrastruktury miasta (co przyniesie wzrost obciążeń budżetów miejskich). Powoduje to jednak nakładanie się na podatników obciążeń państwowych (podatek dochodowy od osób fizycznych) i lokalnych (np. podatek od nieruchomości). W związku z tym powstaje konieczność synchronizacji, poprzez odpowiednią konstrukcję, podatków państwowych i lokalnych. Szczegółową analizę tej problematyki przeprowadzono w części czwartej i piątej na przykładzie dwóch podatków lokalnych, tzn. podatku od nieruchomości oraz od wzrostu wartości terenów miejskich.