

**LA COMPLEXITE DU PROCESSUS  
INSTITUTIONNEL DE DECISION FISCALE :  
CAUSES ET CONSEQUENCES**

Cécile BAZART

Cahier N° 01.06.23

Juin 2001

Cécile Bazart  
ATER

## **LA COMPLEXITE DU PROCESSUS INSTITUTIONNEL DE DECISION FISCALE : CAUSES ET CONSEQUENCES**

L'évolution du contexte fiscal amène à une adaptation tant des processus de décision que de ceux liés à la gestion de l'imposition, afin de faciliter la perception des ressources nécessaires au fonctionnement du secteur public. Le Parlement est, en France comme dans la plupart des pays, le détenteur du pouvoir fiscal. En vertu du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, il décide de la loi fiscale. Dans la pratique, ce pouvoir est néanmoins distribué entre différents acteurs. L'exécutif est en effet à l'origine des décisions, soumises par la suite au vote des parlementaires. Mais il faut noter, dans la période contemporaine, l'influence de plus en plus marquée d'acteurs administratifs et socio-professionnels. Le domaine fiscal offre donc une dynamique fondée sur la multitude des acteurs, ce qui rend le processus institutionnel de décision complexe.

La politique fiscale implique, en premier lieu, la confrontation de deux acteurs principaux : l'Etat<sup>1</sup> et les contribuables. Les liens établis entre eux ont, tout d'abord rapport à un souci de légitimité. Ceci renvoie à la constitution et au rôle de l'Etat et implique un transfert de pouvoir. En second lieu, c'est un lien financier qui les attache. Celui-ci est concrétisé par un transfert de ressources du secteur privé vers le secteur public. La qualité de la politique fiscale est ensuite validée par l'acceptation, par les contribuables, du prélèvement fiscal. La transgression des règles mises en place, dans l'intérêt collectif, par les représentants élus, traduit une contestation des actions menées et par conséquent un problème de légitimité. Les résistances à l'impôt constituent un signal de l'inadaptation du système fiscal aux attentes des contribuables. La réponse à apporter à un tel problème s'éloigne alors d'un simple problème de répression, puisqu'il s'agit de restituer toute sa légitimité au prélèvement en adaptant la structure fiscale. Or,

---

<sup>1</sup> L'Etat est, dans un premier temps, considéré d'une manière très large puisque nous ne dissocions pas les divers organes qui participent à la réalisation des objectifs qui lui sont propres. Ainsi, l'Etat qui doit prélever des ressources financières comprend ici, comme un tout, les pouvoirs exécutif et législatif ainsi que l'administration fiscale dont nous définirons progressivement les rôles, objectifs et contraintes propres pour aboutir à la vision la plus complète possible du processus de décision fiscale.

la légitimité de l'impôt est intimement liée à la légitimité de l'Etat. L'histoire de l'impôt est d'ailleurs ponctuée d'exemples de révoltes fiscales consécutives à cette perte de légitimité. Néanmoins, dans les économies contemporaines, les bouleversements ont plus de chance de se dérouler sans violence, par une action sur le terrain politique, car l'objet des résistances fiscales, le gouvernement, répond à une contrainte de réélection. En cela il est tributaire des citoyens-contribuables. En fait l'examen du processus fiscal requiert, pour être complet, d'isoler trois catégories d'intervenants : les contribuables-électeurs, les détenteurs du pouvoir fiscal (soit le gouvernement et le parlement) et enfin l'administration fiscale en charge de la gestion de la politique fiscale. La politique fiscale effective, à laquelle réagissent les contribuables, est en effet la résultante de ce processus politique et administratif. Il est donc possible de parler de jeu fiscal car chaque acteur poursuit un objectif propre, et subit des contraintes spécifiques dans un contexte de décision fiscale marqué par de fortes interactions et des problèmes d'information.

L'analyse économique traite séparément des problèmes de vote, d'action des groupes de pression et de bureaucratie et met en exergue les thèmes communs à ces problématiques que sont le conflit d'intérêts qui résulte de la diversité des individus et le rôle de l'information. Des décideurs aux bureaucrates en charge de la gestion de l'imposition, chaque maillon est susceptible d'afficher des préférences propres, éloignées de la recherche du bien être collectif. Le corps politique, malgré un engagement idéologique, peut s'avérer sensible aux requêtes des contribuables-électeurs. La politique d'imposition peut découler, dans un tel cas, plus de la poursuite des intérêts particuliers des politiciens et des bureaucrates que de la recherche de l'optimalité en matière fiscale. C'est ce jeu fiscal que nous allons décrire afin d'éclairer le fonctionnement du processus de décision fiscale, de justifier sa complexité et celle de la législation fiscale. Or, parmi les principaux facteurs qui génèrent un refus de l'impôt et donc une perte de légitimité, l'iniquité du système fiscal, perception exacerbée par l'opacité de la législation fiscale et la complexité de la structure fiscale, est souvent mise en avant. Dans un tel contexte, un gouvernement rationnel, initiateur des décisions fiscale et intéressé par l'efficacité de la collecte ne se trouve-t-il pas contraint dans ses objectifs par les réactions des assujettis ? C'est le jeu d'acteurs qui permet d'expliquer cet apparent paradoxe, le rôle grandissant de l'administration fiscale, mais aussi, l'omniprésence d'un impératif de communication au sein du processus institutionnel de décision fiscale.

## I- RESISTANCES INDIVIDUELLES OU COLLECTIVES : UNE EXPRESSION DES PREFERENCES

### FISCALES

Le contribuable se doit d'acquitter une contribution aux charges de l'Etat dont les caractéristiques essentielles sont le caractère obligatoire et l'absence de contrepartie directe. Les termes de cet assujettissement grèvent alors la transparence de l'échange fiscal et confèrent un rôle déterminant à la légitimité du prélèvement. L'impôt, consentement au financement des charges publiques, concrétise l'appartenance des individus à la collectivité nationale. Néanmoins il est le plus souvent associé à des dénominations à connotation péjorative telles que la « charge » ou le « fardeau fiscal ». Bien entendu le désir d'éluder tout ou partie de l'impôt est universel, mais parmi ces comportements certains tiennent plus d'une résistance au prélèvement qu'à la recherche d'une économie purement pécuniaire. Il s'agit alors d'une action fondée sur un refus de l'impôt, plus que sur une motivation d'ordre financier. Elle scinde les contribuables en deux catégories ceux qui *ex ante* justifient leurs actes par une réelle réflexion sur l'imposition par opposition à ceux qui pourraient effectivement *ex post* utiliser la contestation du système pour rationaliser leurs actes. Les comportements de déviance en matière fiscale ont fait l'objet d'une ample littérature développée postérieurement aux travaux de ALLINGHAM et SANDMO, [1972]. L'étude des motivations du contribuable a été mise au premier plan donnant lieu à l'analyse plus poussée du phénomène de la « tax compliance ». Dans le cadre individuel, les actions entreprises pour se soustraire à l'impôt ont le plus souvent un caractère occulte. En effet, par la pratique de la fraude, démarche active dont l'une des motivations peut être un dissentiment à l'égard des élus, le contribuable individuel n'échappe pas au risque de détection et donc de pénalisation. Au contraire, des stratégies alternatives, demeurant dans les limites de la légalité, ne l'exposeraient pas à poursuite<sup>2</sup>. Néanmoins, ces dernières impliquent soit, une bonne connaissance de la loi fiscale, soit d'être à même de s'assurer les services d'un conseiller fiscal. Cependant, ces deux attitudes peuvent présenter des similitudes notamment en traduisant un refus, une contestation de l'ordre fiscal établi. Le système déclaratif propre aux systèmes fiscaux modernes nécessite donc, pour assurer la bonne gestion de l'impôt, l'instauration d'un contrôle à posteriori qui doit garantir

---

<sup>2</sup> La recherche des schémas d'évasion fiscale appartient à ce type de stratégies. Elle correspond à une démarche active. Mais ces attitudes peuvent également être empreintes de passivité. Le contribuable a la possibilité de modérer son activité voire de refuser de s'y engager, ce qui au même titre que la fraude réduit le montant de recettes collectées pour alimenter le budget de l'Etat.

la sincérité des déclarations émanant des contribuables. Il s'agit d'une confrontation entre l'administration et le contribuable. En outre comme les stratégies de résistance sont empreintes de polymorphisme, la complexité de leurs manifestations se retrouve dans la complexité des mesures mises en œuvre pour les contraindre. En témoigne notamment le système de sanctions fiscales dont l'administration française a dû se doter pour faire coïncider le poids de la peine avec la gravité de l'infraction. Les actions des contribuables face à l'impôt suscitent donc la prolifération des règles, puisqu'ils sont enclins à utiliser toute marge de manœuvre que leur conférerait encore le droit fiscal.

Cependant, les stratégies individuelles d'évitement de l'impôt ne constituent pas là elles seules l'expression d'un mécontentement des contribuables en matière fiscale. L'opposition au prélèvement gagne en effet à être plus organisée et à fédérer des contribuables aux intérêts concordants. L'action organisée, voire institutionnalisée, en permettant la réalisation d'économies d'échelle permet une meilleure exploitation de l'information et du fait de l'effet de taille est une traduction bien plus perceptible d'un mécontentement. La contestation prend alors une dimension supplémentaire car elle communique ostensiblement sur les critiques qu'elle opère du système et les réformes qui peuvent être envisagées. Cette résistance collective et légale va défendre de manière patente les intérêts des contribuables, ou plus précisément de groupes précis de contribuables. La résistance collective peut être le fait de groupes qualifiés de défense des contribuables<sup>3</sup>, d'organismes corporatifs et de syndicats. Nonobstant les différences de stratégies, il n'est pas rare que la résistance collective exhorte à la résistance individuelle. La mobilisation de l'opinion publique sur les questions fiscales est endémique à l'histoire des systèmes fiscaux. En effet, l'action collective permet d'exercer une pression soit sur l'administration, soit sur les politiques. Le processus de décision fiscale témoigne de ces interactions qui sont particulièrement vivaces dès lors que les projets de réforme visent à remettre en cause un acquis antérieur. En l'occurrence, la participation de représentants des contribuables dans les commissions d'information, dans les groupes parlementaires d'étude, ou encore dans les réunions de

---

<sup>3</sup> Les associations de défense des contribuables utilisent des moyens d'action légaux qui incluent les recours, les publications directes ou dans les médias, les manifestations. Certaines sont très actives la FACC (cf. Fédération des Associations Civiques de Contribuables, créée en 1998 cette association fédère de nombreuses autres associations, il est possible de citer également celle des « Contribuables Associés »...) peut se prévaloir d'avoir participé à la rédaction d'un numéro du mensuel capital qui traitait des finances locales. Peuvent aussi intervenir comme intermédiaires, des syndicats (SNUI), des organismes corporatifs (MEDEF, FNSEA).

concertation auprès de la Direction de la Législation Fiscale, influe sur la production des textes fiscaux. Ce que laisse sous-entendre le recours aux résistances collectives c'est que l'action est motivée par l'expression de préférences en matière fiscale. Or, dans les systèmes démocratiques c'est principalement par le vote que les citoyens font connaître leur volonté concernant l'évolution de la structure fiscale. Toutefois, si le droit de vote est uniformément réparti, il n'en est pas de même en ce qui concerne l'influence politique. De plus, l'action politique ne saurait être présentée ici ni jugée uniquement comme tributaire de la volonté des groupes de pression et des résistances des contribuables. Il existe également un enjeu, un intérêt pour les gouvernants à favoriser certains groupes, puisque les contribuables sont également des électeurs, plus ou moins précieux, donc plus ou moins sensibles. En intégrant l'aspect politique dans le jeu fiscal nous pourrions ainsi mettre en exergue la rationalité du gouvernement qui facilite la collecte en ajustant la structure fiscale, mais nous démontrerons également qu'une telle stratégie génère des effets pervers, notamment la complexité croissante du système fiscal.

## **II- LES ENJEUX POLITIQUES DE LA COMPLEXITE**

Le choix d'une politique d'imposition, comprise comme le choix d'un ensemble d'instruments fiscaux, dépend des contraintes politico-économiques auxquelles elle doit faire face. La politique fiscale se doit de répondre aux impératifs d'équité, mais aussi d'efficacité, du prélèvement, dans un contexte marqué par une asymétrie d'information en faveur des contribuables. En effet, les caractéristiques des individus ne sont observables que moyennant un coût d'information élevé. Cependant, si cet avantage informationnel des contribuables complique la décision fiscale, il est important de souligner que l'Etat est également émetteur d'informations. Ainsi, au même titre que les contribuables, peut-il jouer sur les connaissances des individus afin de poursuivre des intérêts propres et de faciliter le prélèvement fiscal<sup>4</sup>. Les modèles politico-économiques présentent la fiscalité en tenant compte des contraintes économiques mais aussi politiques. Les préférences fiscales sont alors de deux ordres : celles des contribuables et celles des partis. Les premières s'expriment au travers de la fonction de popularité du gouvernement.

---

<sup>4</sup> Nous nous référons ici au phénomène d'anesthésie du contribuable, à l'utilisation d'impôts dits « indolores », à l'illusion fiscale.

En revanche, les préférences des partis sont fondées sur des soubassements idéologiques, mais leur mise en œuvre, en terme de politique fiscale, peut les en éloigner selon les impératifs du contexte politique. Dans le cadre de l'analyse en terme de marché politique, les résistances des contribuables trouvent une expression politique. Alors que la première conséquence du refus de l'impôt consistait en une modification des règles fiscales, plus particulièrement celles associées à la gestion de la collecte de l'impôt, la seconde découle du rôle de « citoyens – électeurs » des contribuables et implique des réactions sur le terrain politique. Le marché politique est alors le lieu d'expression de l'interaction entre les « contribuables-électeurs » et les représentants qu'ils ont élus. En effet, la contrainte de réélection attachée au pouvoir politique permet la transmission et la prise en considération des réactions des contribuables-électeurs, le corps politique poursuivant un objectif personnel : la maximisation des votes attendus aux prochaines élections. Sont alors mises en exergue les exigences auxquelles fait face un gouvernement qui poursuit des buts politiques par le biais, non seulement de la politique de dépenses publiques, mais également de la politique d'imposition. La rationalité politique va orienter la nature et l'évolution de la structure fiscale. Les apports de HETTICH et WINER, initiés en 1984, ont la particularité de spécifier un objectif général, commun aux décideurs politiques quelle que soit leur obédience. Ainsi, la modification de la structure des recettes découle de l'évolution de la contrainte politique. Cette dernière est tributaire de l'opposition des contribuables aux mesures entreprises car celle-ci génère un coût politique : une perte nette attendue de votes lors de l'élection suivante. Afin de minimiser ces coûts, les décideurs politiques vont jouer sur le choix des instruments fiscaux, favorisant ceux qui génèrent une moindre résistance, mais ils vont également adapter l'imposition selon les groupes les plus susceptibles de fournir une opposition politique.

Les décideurs disposent dans un premier temps de la possibilité de répondre au mieux aux préférences des contribuables<sup>5</sup> et dans un second temps peuvent exploiter l'illusion fiscale, afin d'asseoir leur pouvoir politique. Les coûts politiques constituent donc une limite à la recherche de la maximisation des recettes fiscales<sup>6</sup> et découlent de l'opposition soulevée par certains types de prélèvements. La structure fiscale devient endogène, tributaire d'un objectif de maximisation des

---

<sup>5</sup> DOWN, [1957].

<sup>6</sup> Il est possible de justifier ce choix en constatant l'évolution des dépenses publiques, et donc des besoins de ressources, observée dans les principaux pays industrialisés depuis la seconde guerre mondiale. L'accroissement nécessaire des recettes fiscales permet de justifier une telle formulation.

votes ou symétriquement de minimisation des coûts politiques. Cette approche dépasse les apports de la littérature sur le niveau de développement et l'évolution de la structure fiscale, qui souligne essentiellement l'évolution du rendement relatif de chaque impôt. En effet, elle permet d'expliquer les différences fiscales entre les états, dans les structures fédérales, ou encore entre pays à stades de développement similaires. En outre, elle spécifie les autres contraintes auxquelles fait face un gouvernement qui poursuit des buts politiques. Le calcul économique est alors complété du calcul politique. Parmi les hypothèses posées sur les coûts politiques, deux sont essentielles. La première indique que c'est sur la base de l'imposition effective que les réactions politiques se manifestent. Ceci confère un rôle essentiel aux diverses mesures d'allègements fiscaux. La seconde postule que l'opposition politique dépend également de la nature de la matière imposable. Les bases fiscales les plus sujettes à fluctuations seraient également celles qui génèreraient la plus forte opposition<sup>7</sup>. La structure fiscale politiquement optimale procède alors des particularités des nombreux groupes différents de contribuables, plus ou moins sensibles et réactifs sur le terrain politique. Le programme du gouvernement correspond à la minimisation des coûts politiques associés à la collecte. Ce coût dépend de la composition des recettes fiscales mais aussi d'un ensemble de données exogènes telles : la taille des bases d'imposition potentielles, les coûts qu'implique l'organisation d'une opposition à l'imposition. L'arbitrage entre les différents types d'impôt, qui mène à la minimisation des coûts politiques, est recherché.

Dès 1988, HETTICH et WINER, définissent le soutien politique dans un cadre élargi, celui de l'échange fiscal. Le coût politique devient une fonction à la fois, de la perte de revenu associée à l'imposition, mais aussi des avantages retirés de l'offre de bien public. Entrent alors en compte les caractéristiques propres à l'individu, telle sa propension à transformer les gains nets découlant de l'échange fiscal, en vote. La probabilité que l'individu vote pour le gouvernement dépend de divers facteurs dont le coût du vote, l'âge, le degré de sens civique.

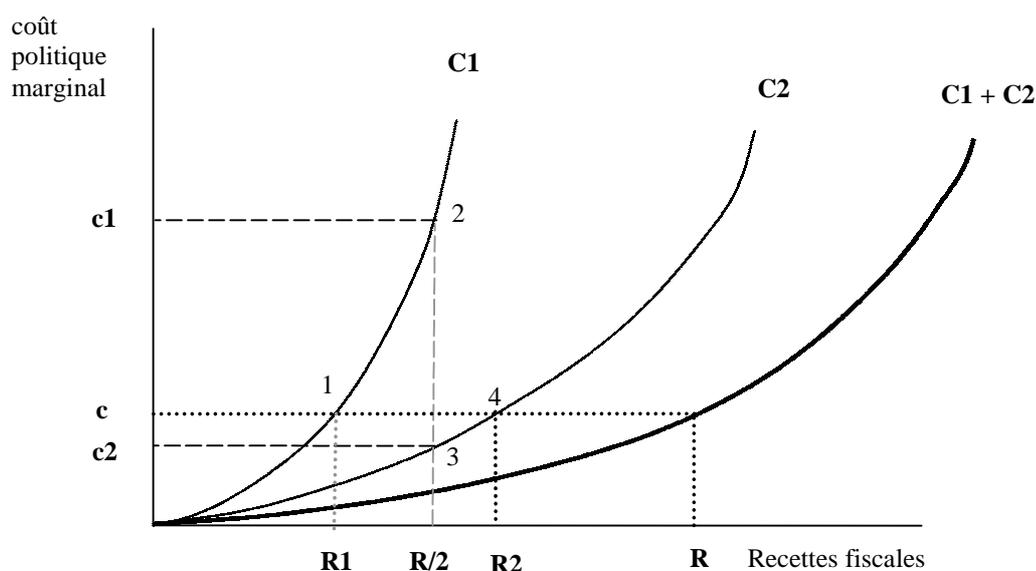
### **1- La minimisation des coûts politiques**

L'adaptation progressive de la structure fiscale passe par la modification du poids relatif de chaque prélèvement dans la collecte totale. Sur la figure ci-dessous, les fonctions C1 et C2

---

<sup>7</sup> VOGEL et TROST, [1979].

représentent les coûts politiques marginaux correspondant à deux formes différentes d'imposition du même revenu, la fonction  $C$  représentant le coût politique marginal total lié à cette structure fiscale. Soit  $R$  le montant total de recettes fiscales nécessaires au gouvernement ; nous allons considérer alternativement deux cas. Le premier cas suppose que le gouvernement tire le même montant de recettes fiscales de chaque impôt, soit la moitié de  $R$ . Le coût politique marginal correspond donc à la somme du coût marginal correspondant aux deux types d'imposition soit  $c_1 + c_2$ . Pour obtenir un coût politique marginal total plus faible, le gouvernement a la possibilité de prélever plus, là où le coût marginal s'élève le moins vite. Ceci correspond au point  $c$ . Les coûts politiques seront minimums lorsque les coûts marginaux associés au prélèvement issu de chaque source s'égalisent.



*La minimisation du coût politique*  
 [Source : HETTICH et WINER, [1984], p.70.]

## 2- Une complexité politiquement rationnelle ?

L'hypothèse centrale à cette recherche d'une explication globalisante de l'évolution de la structure fiscale est que les décisions prises tant du côté des agents privés que du gouvernement sont tributaires de la recherche par chaque partie de son intérêt propre. Ainsi, l'utilisation et le

poids des principaux éléments constitutifs de la structure fiscale à savoir, les bases fiscales, les barèmes de taux, les dépenses fiscales, sont la conséquence de ce processus de décision. Les contribuables sont supposés avoir une activité économique similaire mais des réponses économiques et politiques différentes face à l'imposition. En outre, une hypothèse supplémentaire consiste à poser que le gouvernement connaît ces réactions sans que cela n'occasionne de coût supplémentaire pour lui. La probabilité que l'individu offre son vote, donc son soutien au gouvernement, s'élève sous l'effet de la dépense publique et de la satisfaction tirée des biens et services qui y correspondent. Par contre, l'impôt, donc la perte de revenu, altère cette probabilité. Dans ce calcul, le contribuable détermine s'il accorde son soutien au gouvernement sans tenir compte des effets de la dépense publique ou de l'impôt sur les autres individus. Bien que les dépenses publiques soient ici endogènes et affectent la structure fiscale puisqu'elles entrent dans la contrainte budgétaire, les deux pans sont, par hypothèse, dissociés. A l'optimum ce coût et le bénéfice marginal qui découlent de la dépense fiscale, doivent s'égaliser. Ceci tient pour un même contribuable, donc entre les diverses activités auxquelles il se livre, et entre contribuables. La structure fiscale, qui apparaît en réponse à cette recherche du soutien politique maximal, a donc toutes les chances de se révéler complexe. De plus, pour obtenir le résultat politique escompté, il devient nécessaire d'adapter cette structure, au cas par cas, pour garantir une stabilité politique et fiscale. Modifier la structure fiscale pour générer un soutien politique maximal devient alors un souci permanent. En l'occurrence, toute variation de l'activité économique nécessitant d'accommoder la structure fiscale, celle-ci ne peut que se complexifier avec le développement économique. Le poids de l'organisation politique joue ici un rôle prépondérant puisque c'est sur la base de considérations électorales, que la complexité devient politiquement rationnelle.

En revanche, si la complexité est politiquement rationnelle, comme le démontrent HETTICH et WINER, le résultat obtenu en terme de structure fiscale s'éloigne de la réalité de l'organisation de l'imposition. En effet, le plus souvent, les contribuables sont regroupés selon deux types de critères. Les bases fiscales, constituées d'activités voisines, subissent un traitement fiscal uniforme. De même, les taux d'imposition ne sont pas si finement dissociés<sup>8</sup>. Dans les

---

<sup>8</sup> Si l'on postule l'existence de  $N$  contribuables, et de  $J$  types d'activités imposables l'équilibre rationnel au plan politique amène à instaurer  $N \times J$  taux d'imposition.

systemes fiscaux contemporains, les contribuables aux situations proches acquitteront une charge fiscale calculée selon le même barème, le même taux. Ces regroupements constituent un désavantage en terme de soutien politique, mais ils permettent de jouer sur une autre contrainte liée à la collecte : les coûts d'administration fiscale. Ces coûts d'administration sont composés de quatre principaux éléments: (1) le coût de traitement, de calcul de l'impôt, (2) le coût généré par la collecte qui comprend le contrôle et toutes les procédures d'application du code fiscal, (3) le coût de coordination du personnel administratif, (4) les coûts liés à l'acquisition de connaissances sur les contribuables. En outre, réduire les coûts administration n'implique pas forcément une dégradation de la popularité gouvernementale. En effet, lorsque ces gains peuvent être utilisés pour permettre une offre plus étendue de biens et de services publics ils peuvent avoir pour effet d'accroître la majorité électorale. Il s'agira alors pour le gouvernement de compenser la perte marginale de votes, par le gain politique marginal consécutif à l'utilisation réfléchie des économies de coûts d'administration. De plus, l'étude des résistances fiscales fait une place importante à la perception de l'iniquité du système fiscal. Ce manque de transparence, rationnel ou non, peut générer des effets pervers qui vont se concrétiser en un regain d'opposition aux actions gouvernementales. Il y a donc ici une incitation supplémentaire à simplifier un tant soit peu la structure fiscale pour atteindre à la fois l'efficacité dans la collecte, la stabilité et le soutien sur le marché politique. L'objectif de minimisation de la perte de vote interviendra également lors de la détermination du nombre de tranches d'imposition optimal et explique l'instauration d'allègements fiscaux. Dans une même tranche d'imposition sont effectivement regroupés des contribuables aux situations diverses. Dès lors, si la maximisation des votes implique une personnalisation outrancière de l'imposition, la constitution de tranches d'imposition implique la naissance d'une opposition politique. A l'opposé, ces regroupements font diminuer les coûts d'administration de l'imposition qui, correctement réutilisés, permettent de minimiser les dissentiments. C'est donc l'arbitrage entre le degré de personnalisation de l'imposition et l'évolution des coûts administratifs qui déterminera le nombre optimal de tranches d'imposition dans un contexte de captation de l'électorat. Les réactions des contribuables expliquent ainsi, en grande partie, l'évolution de la structure fiscale. Alors, une problématique axée sur la logique de la constitution de la structure fiscale comme un ensemble d'éléments interdépendants, définis simultanément, doit éclairer également la multiplication des allègements fiscaux et autres mesures dérogatoires. Le schéma absolu, garantissant la maximisation des votes et donc la

satisfaction de l'objectif politique de réélection correspond donc à une structure très complexe, chaque activité bénéficiant d'un traitement fiscal adapté, chaque contribuable d'un régime personnalisé. Les inconvénients, en termes électoraux, peuvent pareillement être atténués par l'instauration de mesures dérogatoires ciblées. L'opposition politique de ceux que ces regroupements désavantagent, et qui sont susceptibles de déplacer leurs votes, pourra être limitée par octroi d'une exemption, d'une déduction. Les logiques de différenciation se croisent entre activités, contribuables, et la personnalisation est acquise tout comme la réduction des coûts. Toutefois demeure l'exigence, pour le gouvernement, de réaménager sans cesse une organisation somme toute encore complexe pour atteindre ces divers objectifs. La complexité semble donc inhérente au système fiscal. Elle est l'expression de la diversité des acteurs, de leurs objectifs et contraintes propres, autant que des relations d'interdépendance qui les astreignent. Une justification supplémentaire, relevant d'une logique différente de celle exposée ci-dessus, peut également éclairer le débat sur les dispositions à caractère dérogatoire. Il s'agit de prendre en compte la perception, par les contribuables, du bien fondé de l'échange fiscal. L'explication recherchée ici, lie le côté collecte de ressource à l'utilisation de ces dernières. Ainsi, dans une optique pure d'optimisation de la popularité gouvernementale, il importe d'alléger le prélèvement sur les sous-catégories qui attribuent le moins d'importance aux dépenses publiques.

L'équilibre politique décrit ici confronte donc contrainte politique et exigence d'efficacité dans la collecte. HETTICH et WINER considèrent que toute économie de coûts administratifs permise par un gain d'efficacité sera redistribuée. Ainsi, les dépenses publiques seront augmentées et engendreront un soutien politique accru. De même, les dépenses fiscales rétablissent l'individu dans une perception favorable de la fiscalité donc de ces instigateurs.

### **III- LE ROLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE : LA THESE DE LA BUREAUCRATIE**

L'hypothèse centrale à cette description du jeu décideur-électeur est que la rationalité politique implique une mise en balance des coûts politiques et des coûts d'administration de l'impôt. Parmi les quatre composantes des coûts d'administration de l'impôt, spécifiées précédemment, il semble que cet abaissement concerne essentiellement la première d'entre elles,

soit les coûts de calcul et de traitement de l'impôt. Néanmoins il est possible de considérer que la baisse concerne également la seconde composante de ces coûts : ceux liés à la collecte de l'impôt. En effet, en admettant, à l'instar de HETTICH ET WINER, une compensation des effets politiques négatifs du regroupement des contribuables par une offre accrue de biens publics, on obtiendra leur diminution. A l'opposé si le regroupement et l'échange fiscal étaient mal perçus par les contribuables<sup>9</sup>, les coûts de collecte pourraient s'élever sous l'effet d'une exacerbation des résistances individuelles du type fraude et évasion fiscales, visant à contester et à éluder le prélèvement. Les hypothèses considérées jusqu'alors font du premier cas celui qui nous semble le plus adéquat dans le contexte décrit. Ce raisonnement présente cependant deux limites. Premièrement de telles modifications ne sont-elles pas susceptibles de favoriser une augmentation des autres composantes de coût et notamment du coût d'acquisition de l'information sur les contribuables ? Deuxièmement, ne serait-il pas opportun à ce stade de raisonnement de prendre en considération le rôle et le mode de fonctionnement de l'administration fiscale ? Cela permettrait en effet de tester la validité de l'hypothèse d'utilisation des économies de coût d'administration de l'impôt à des fins politiques.

L'administration joue un rôle central dans le jeu fiscal de par sa position d'intermédiaire entre, d'une part, les décideurs<sup>10</sup> et, d'autre part, les agents privés qui contribuent au financement de ce pouvoir. Le pouvoir politique prend des décisions puis instaure les dispositions nécessaires à leur exécution. En l'occurrence, il charge l'administration fiscale, de l'application et de la gestion de la décision fiscale. Cette mission de mandataire et de médiateur actif dans la réalisation et la concrétisation de la politique fiscale confère un rôle d'importance aux modalités d'action et de fonctionnement de cette institution. D'aucuns comparent son fonctionnement à celui d'une firme monopolistique qui dispose de ressources fixées, son budget, et tente de maximiser un output, les recettes fiscales, sous un ensemble de contraintes<sup>11</sup>. Ces dernières découlent, en premier lieu, de la politique fiscale définie, puis des objectifs spécifiques dont l'administration doit tenir compte, tels qu'assurer un traitement équitable des contribuables.

---

<sup>9</sup> Ce que la littérature sur la fraude fiscale infirme.

<sup>10</sup> Gouvernement et Parlement que nous qualifierons globalement de pouvoir politique. En effet, l'administration fiscale française est assujettie au principe de la compétence liée. Ces actions sont en effet tributaires des décisions du parlement, dispositions légales, et des élus (gouvernement, maires...) qui définissent ses missions et ses attributions.

<sup>11</sup> TANZI, [2000].

L'allocation des ressources, tant humaines que financières, au sein de l'administration joue alors un rôle essentiel dans la détermination de son résultat. La taille du budget à attribuer à cette entité est un sujet qui fut toutefois relativement peu abordé dans la littérature. Que ces ressources totales soient faibles n'est pas forcément une qualité si cela se fait au détriment de l'équité ou si cela génère des surcoûts trop importants pour les contribuables<sup>12</sup>. En effet, les coûts d'assujettissement<sup>13</sup> tout comme les coûts en bien être ne doivent pas, parce qu'ils n'incombent pas à l'administration et ne font donc pas l'objet d'une comptabilisation directe, être accrus au seul profit d'une diminution des coûts de collecte qui eux sont apparents dans le bilan de l'institution. De la même manière, la collecte ne peut être organisée sur la base d'un unique critère de facilité du prélèvement. Dans un tel cas, l'iniquité de la situation ainsi que l'acceptation implicite de la fraude de certains, sont à même de fragiliser fortement la légitimité du prélèvement, amenant à terme à des difficultés de recouvrement bien plus importantes. En fait, les coûts d'assujettissements, associés de manière directe au paiement de l'impôt, influencent également l'expansion du phénomène de refus de l'impôt. Lorsque les démarches administratives ou les règles fiscales sont trop complexes, ces coûts s'élèvent. Dans de telles circonstances le refus de l'impôt peut augmenter. Les résistances fiscales impliquent donc également un jeu sur les coûts. Le mécanisme de transmission est le suivant. La résistance fiscale individuelle le plus souvent qualifiée d'évitement de l'impôt, ou fraude lorsque sa définition extensive est acceptée, tend à pousser les coûts d'administration à la hausse. Ainsi, la complexité différentielle à lever les recettes fiscales, selon les impôts, peut, à terme, expliquer le choix des techniques d'imposition. L'impact des résistances fiscales sur les coûts supportés par l'administration fiscale peut être étayé par l'apparition, récente, dans la littérature économique d'une composante supplémentaire

---

<sup>12</sup> La technique du prélèvement à la source permet d'illustrer ce point. Cette technique implique en effet que l'employeur se substitue à l'administration fiscale et prélève directement les sommes dues sur les salaires. Ceci suppose dès lors un transfert des coûts de collecte sur un tiers.

<sup>13</sup> Les coûts d'assujettissement ou « *compliance costs* » représentent tous les coûts supportés par les contribuables ou les tiers dès lors qu'ils se conforment aux exigences du système fiscal. Ceux-ci s'ajoutent au versement fiscal proprement dit. Ils comprennent notamment la perte de temps consacré au remplissage des formulaires, des pertes pécuniaires telles que les dépenses engagées pour bénéficier de l'assistance d'un conseil fiscal, mais également l'ensemble des coûts générés par la nécessaire conservation de certains documents. Ces derniers peuvent d'ailleurs être reliés directement au degré de complexité de l'imposition. De par la nature même de certaines des composantes de ce coût (perte de temps), ceux-ci s'avèrent relativement difficiles à quantifier en termes monétaires. Les comparaisons entre contribuables sont également rendues malaisées de par les différences de statut et donc les exigences en matière fiscale. Un commerçant a, par exemple, obligation de tenir une comptabilité pour le bon fonctionnement de son commerce, comptabilité qui sert également en matière fiscale.

de coût : les « good relation costs »<sup>14</sup>. Ceux-ci résultent de l'activité de communication de l'administration, tant interne qu'externe. Or, une administration soucieuse de réduire la fraude fiscale et, plus généralement, la résistance à l'impôt, se doit d'exercer des activités de conseil et d'information afin de minimiser tout ressentiment qui, par réaction, pourrait générer une recrudescence de la fraude. Cela permet dans un premier temps de remédier, autant que possible, aux effets pervers de la complexité des textes fiscaux, mais aussi d'informer sur les risques encourus par les contribuables déviants. Il s'agit donc d'être à l'écoute du contribuable. L'activité de communication est donc très liée au mode d'organisation de l'administration fiscale. L'administration fiscale est donc bien au centre de la problématique fiscale et constitue en cela une partie tierce au jeu fiscal. Elle constitue une entité propre, hiérarchisée, qui peut alors être considérée comme une bureaucratie. La théorie économique considère que la bureaucratie est animée de buts propres et que les agents en poursuivant délibérément leurs intérêts personnels génèrent une perte d'efficacité. Alors, par son rôle d'intermédiaire, l'administration fiscale peut expliquer que le résultat final de la politique fiscale s'éloigne des objectifs définis par le législateur. De plus, par ces comportements et du fait de la perte d'efficacité, les fonctionnaires peuvent empêcher l'attribution de recettes supplémentaires à la production de biens publics. Dans ce cas, la maximisation du soutien politique, décrite au-dessus, serait contrainte et le raisonnement de HETTICH ET WINER remis en cause. Pareillement, ils peuvent entraver l'application rigoureuse des dispositions fiscales à caractère dérogatoire, par le jeu de l'information, en vue d'atteindre des objectifs spécifiques<sup>15</sup>. Or, tout traitement discriminant entre contribuables, perturbant les principes d'équité tant verticale qu'horizontale, est à même de provoquer une recrudescence de résistance de la part des contribuables.

Le modèle bureaucratique sous-entend en fait que les objectifs de ceux qui administrent l'impôt peuvent diverger de ceux des électeurs et de ceux des politiciens. Le but de ces modèles est d'expliquer en quoi les contraintes et les incitations impliquées par la structure et les spécificités de l'institution grèvent la résolution des divergences d'objectifs. En ce qui concerne le secteur public l'imperfection de l'information est significative et explique l'apparition de marges de manœuvre. Dans le modèle bureaucratique ceux qui administrent le programme ont

---

<sup>14</sup> TANZI, [2000].

<sup>15</sup> Une valorisation par la reconnaissance des compétences, par la satisfaction du contribuable.

bien entendu plus d'informations que le législateur<sup>16</sup>. Cette asymétrie d'information complique donc la tâche de ce dernier dans l'évaluation du fonctionnement de l'administration, mais influence également la prise de décision. L'élément déterminant dans ces problèmes d'information est un coût : le coût de son acquisition. A partir du moment où il est onéreux de rechercher cette information, il peut être cohérent d'abandonner à l'institution en place cette marge de manœuvre. Ceci se retrouve au niveau interne. L'administration est donc responsable devant le législateur mais l'ambiguïté des objectifs, voire des textes, lui ménage de la latitude dans les mesures à mettre en œuvre pour les atteindre. L'information est au centre du problème de la bureaucratie. Un des arguments de la théorie de la bureaucratie à l'origine des biais bureaucratiques, est que les bureaucrates cherchent à maximiser la taille de l'agence. En ce qui concerne la fiscalité c'est peut être plus l'idée de pouvoir et d'autonomie qui devrait être retenue parmi les nombreux éléments qui peuvent entrer dans la fonction d'utilité et qui sont énoncés par NISKANEN dès 1971. L'administration peut alors tenter de se servir de cet avantage informationnel pour influencer l'attitude des gouvernants voire leurs décisions<sup>17</sup>, faire élever les budgets au nom de l'efficacité de la collecte et, en bénéficiant de l'asymétrie d'information sur les coûts, augmenter son pouvoir par l'augmentation des effectifs et des moyens. La structure de cette administration est de plus hiérarchisée de manière verticale chaque degré devant rendre compte à l'échelon supérieur. Ceci découle de la nécessité d'un contrôle direct sur l'activité des fonctionnaires en l'absence d'autre moyen, notamment pécuniaire, d'incitation. La direction ne peut donc être sûre que les diverses entités qui la composent se comportent conformément aux règles et objectifs qui leur sont assignés. Le comportement des agents devient alors tributaire des incitations qu'on lui envoie, contrôle et reconnaissance des compétences peuvent en faire partie. Il est également clair que la direction cherche à faire évoluer ses employés dans un sens défini par rapport à ses propres objectifs. Dans ce schéma, les fonctionnaires sont donc notamment soucieux de ne pas commettre d'erreurs, ce qui génère un surcoût pour le contribuable<sup>18</sup>. De plus en cas d'erreur la responsabilité n'incombe pas à celui des agents qui a traité le dossier mais rejaillit sur

---

<sup>16</sup> Cette information porte essentiellement sur les coûts supportés par l'administration, elle est également, de par la spécificité de la matière fiscale, d'ordre technique. De même, l'administration de par ses fonctions acquiert-elle une bonne connaissance des contribuables et de leurs comportements, leurs requêtes...

<sup>17</sup> Notamment en offrant une opposition à l'instauration d'une mesure, d'un prélèvement, qui ajouterait à la complexité de sa tâche,

<sup>18</sup> Ceci peut amener les fonctionnaires à éviter de se prononcer sur un cas, (opposabilité de la doctrine administrative).

l'image qu'ont les contribuables de l'administration fiscale, image qui souffre d'un déficit historique. C'est pourquoi de procédures prudentes découle une lenteur d'adaptation. Dès lors ceci se retrouve en symétrie chez les autres parties du jeu fiscal qui n'ont que peu souvent à s'adapter à une nouvelle forme de réaction de l'administration.

L'évolution récente de l'administration fiscale française peut, à ce titre, illustrer les problèmes de budget, d'organisation interne de l'administration mais également le mode d'interférence de l'administration dans la décision fiscale. Au regard de l'évolution de l'administration fiscale, et également de son rôle, nous avons séparé trois phases qui par certains points rappellent les développements ci-dessus. La première phase couvre les années 80. Le mode de fonctionnement des services extérieurs du *Ministère des Finances*<sup>19</sup> est alors caractérisé par la diversité des configurations organisationnelles. De même est-il marqué par les difficultés relationnelles entre les principales directions à attributions fiscales (DSF-DCP<sup>20</sup>) qui grèvent l'efficacité de l'action administrative. En effet, l'organisation des DSF atteste d'une dispersion des structures et d'une hétérogénéité des comportements des agents. En découlait, outre un manque de communauté de vues sur les missions de l'administration, une fragilisation de la notion de hiérarchie<sup>21</sup>. De plus, les deux directions (DSF/DCP), pourtant en interdépendance fonctionnelle forte, témoignaient de relations rares et, en sus, conflictuelles. L'enquête de C.MUSSELIN illustre cet état de fait par la rétention d'information pratiquée par la DSF à la défaveur des agents de perception de la DCP<sup>22</sup>. En somme la collaboration était inexistante. De plus, l'analyse du lien entre les agents des administrations fiscales et le public révèle de grandes différences dans les marges de manœuvre dont disposaient les fonctionnaires selon leur fonction. Cette observation est concordante avec le problème de l'hétérogénéité dans l'adéquation à la mission d'imposition. Certains fonctionnaires (« les arrangeurs »<sup>23</sup>) disposent, en effet, d'une latitude importante et de connaissances en matière de réglementation fiscale qu'ils utilisent pour satisfaire les contribuables et donc se valoriser. Leur comportement peut être opposé à celui des

---

<sup>19</sup> 1983 enquête organisationnelle menée par C.Musselin dans les services extérieurs du ministère des finances.

<sup>20</sup> Direction des Services Fiscaux, Directions de la Comptabilité Publique.

<sup>21</sup> Le rôle du chef de centre, tel que le décrit C.MUSSELIN, illustre ce trouble.

<sup>22</sup> Principalement des informations concernant les changements d'adresse des contribuables ... mais qui se révèlent cruciales pour le recouvrement.

<sup>23</sup> Ils constituent une des catégories établies par C.MUSSELIN et représentent notamment les agents d'assiette.

agents de répression qui disposent de faibles marges de manœuvre<sup>24</sup> et qui sont incités<sup>25</sup> à la recherche efficace des contribuables déviants. Les bureaucrates n'accordent donc pas la même importance à l'objectif officiel.

Le mouvement de grève de 1989 constitue le point de départ de la seconde phase, caractérisée par la restructuration de l'administration fiscale. Celle-ci combine des mesures matérielles et des mesures organisationnelles visant à optimiser son fonctionnement interne de l'administration. Dès 1990, la modernisation des équipements, notamment en matière de micro-informatique, est opérée. Ce sont également les prémices de la déconcentration de l'administration conférant aux directeurs des services fiscaux un pouvoir de décision accru<sup>26</sup>. Cette autonomisation va être encouragée à tous les niveaux de l'organisation administrative, jusqu'aux plus proches des contribuables. Néanmoins, dès 1993, apparaissent les premières limites à cette action de restructuration qui brigue la transparence, la bonne circulation des informations, l'efficacité dans la gestion de l'imposition. Celles-ci renvoient aux préceptes de la théorie de la bureaucratie puisqu'il s'agit de difficultés dans le contrôle de la gestion des diverses unités, qui grèvent la cohérence de l'action, seule garante d'une égalité de traitement pour les contribuables. De plus, la modification du processus de décision fiscale, à présent fragmenté, favorise l'apparition de marges de manœuvres supplémentaires dont peuvent profiter les bureaucrates. La déconcentration des crédits amena notamment à des phénomènes de dissimulation des économies budgétaires. Enfin, la pérennisation des problèmes de rétention d'information témoigne de la difficulté à instaurer une réelle communication. Le point faible demeure donc la circulation de l'information. Néanmoins la communication devait devenir un souci accru au sein des administrations fiscales, en témoigne la création de la Direction de la Communication au Ministère de l'Economie et des Finances relayée par des cellules dans chaque

---

<sup>24</sup> Notamment du fait de l'extension des garanties aux contribuables.

<sup>25</sup> Le mode d'évaluation de l'activité de ces agents, notamment les inspecteurs, qui conditionne également l'évolution de leur carrière explique que la répression doit être efficace.

<sup>26</sup> Les délégations de signatures au Directeur des services fiscaux se font en plus grand nombre ce qui favorise l'initiative, permet d'éviter la remontée des dossiers en trop grand nombre et donc de gagner en rapidité lors du traitement des diverses opérations. En 1993, 80% des crédits de la DGI sont déconcentrés. La globalisation de ces crédits offre donc la possibilité pour les directeurs des services fiscaux de répondre de manière « adaptée » aux problèmes rencontrés, ceci raccourcit donc les délais de décision et résulte en une responsabilisation accrue des agents départementaux.

direction<sup>27</sup>. La communication interne se veut interdirectionnelle, pour promouvoir les complémentarités, déconcentrée et professionnalisée. La communication au sein de la DGI doit permettre de progresser vers la qualité du service, son efficacité, afin de s'adapter aux mutations du contexte. Trois évolutions majeures doivent alors être notées. Premièrement, une sophistication des procédures comptables<sup>28</sup> qui nécessite l'adaptation parallèle de l'administration. Deuxièmement, une législation fiscale de plus en plus complexe qu'il convient donc d'éclaircir, dans des délais courts, à la demande des agents, comme des contribuables. Troisièmement, une évolution importante de la matière imposable, dans sa nature, mais aussi dans sa localisation géographique qui va entraîner une révision de la répartition des moyens de l'administration<sup>29</sup>. En parallèle la communication externe est privilégiée qui vise à réhabiliter l'impôt et l'administration, en charge de sa gestion, aux yeux des contribuables.

Enfin, une troisième phase semble débiter en cette toute fin des années 1990. Les dépenses liées à la gestion de l'impôt font alors l'objet d'une attention toute particulière. En témoigne l'élaboration du rapport LEPINE [1999] pour l'Inspection Générale des Finances dans le cadre d'une mission d'analyse comparative des administrations fiscales de 9 pays<sup>30</sup>. Cette étude initialement axée sur les actions de recouvrement englobe au final les principales problématiques de gestion des administrations, notamment les transformations organisationnelles et l'évolution des coûts de gestion. Trois points, essentiellement, expliquent les transformations récentes des

---

<sup>27</sup> La communication au niveau central se doit de diffuser l'information (la difficulté en la matière étant plutôt la prise en compte des remontées d'information), et le soutien du réseau de communication qui se ramifie également au niveau local. Ainsi sont mises en place des structures de consultation, ponctuelles ou permanentes, un secrétariat général chargé de l'aide à la modernisation (le SGAM recense dans une banque de donnée les initiatives des services locaux), la délégation à la communication à la DGI et un comité de réflexion sur la communication incluant des représentants des divers services centraux et territoriaux.

<sup>28</sup> L'informatisation croissante des comptabilités a nécessité la mise en place de l'audit informatique.

<sup>29</sup> De 1975 à 1990 on note d'importants mouvements de la population et de l'activité économique entre régions, à ceci s'ajoute une mobilité accrue des particuliers qui complexifie le suivi de la matière imposable. La DGI a donc été dans l'obligation de revoir à la fois ses méthodes d'action mais aussi la répartition de ses moyens sur le territoire : répartition des moyens en fonction des charges, redéploiement des emplois sur le territoire pour renforcer les effectifs dans les zones à tissu fiscal riche ou en évolution (notamment l'Ile de France, la région Provence, Alpes, Côte d'Azur). Plus de 100 agents ont été concernés et sont passés des services centraux aux services territoriaux pour renforcer les effectifs des services de base. Néanmoins le rapport De COURSON, LEONARD, [1996] fait encore état de disparités régionales dans l'efficacité et la fréquence des contrôles. La construction européenne a également entraîné une nouvelle répartition des compétences au sein du ministère. En l'occurrence le recouvrement de la TVA intracommunautaire incombe désormais à la DGI (en conséquence création en 1993 de 80 emplois supplémentaires pour faire face à cette nouvelle charge) alors que les contributions indirectes incombent désormais aux douanes.

<sup>30</sup> Neuf pays furent visités soit 12 administrations fiscales. Ce sont : l'Allemagne (3), le Canada, les Etats-Unis, l'Espagne, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni (2) et la Suède.

administrations fiscales : une philosophie de gestion actualisée et axée sur le « respect volontaire »<sup>31</sup> de la loi fiscale, une utilisation accrue des techniques d'information et un impératif de maîtrise des coûts de gestion. C'est donc une démarche qui cherche à pousser les administrations à réaliser des gains de productivité<sup>32</sup>. Les administrations fiscales les plus efficaces mettent en place des plans stratégiques, le plus souvent pluriannuels, incluant des indicateurs de gestion sophistiqués : indicateurs d'activité, de productivité, d'impact, intégrés pour constituer un système cohérent de tableaux de bord. Les contribuables eux-mêmes sont appelés à évaluer la qualité du service, notamment sur la base de sondages annuels d'opinion. Enfin les administrations les plus performantes disposent d'informations très précises sur leurs coûts<sup>33</sup>. Un rapport annuel, concernant l'administration, fournit l'ensemble de ces informations. La transparence est devenue un impératif et est associée à l'efficacité de l'administration. En revanche, le rapport LEPINE agrmente cette description d'un constat défavorable à l'administration française puisque, concernant les coûts de gestion, la France appartient, avec l'Italie et l'Allemagne, au trio des pays qui présentent les moins bons résultats, soit les coûts les plus élevés. L'ensemble des éléments d'explication ne doit cependant pas être recherché du côté de l'organisation de l'administration fiscale. Certains éléments sont en effet inhérents aux particularités du système fiscal français, sa productivité, les types d'impôts qui le constituent<sup>34</sup>. Néanmoins deux éléments sont liés aux spécificités de l'administration : le nombre des administrations et la densité des réseaux, la répartition des coûts entre les dépenses de personnel et les investissements de modernisation<sup>35</sup>. En l'occurrence le réseau d'unités locales généralistes est beaucoup plus réduit dans les autres pays considérés, par comparaison avec le réseau

---

<sup>31</sup> La « *Tax compliance* » constitue un sujet d'étude particulièrement développé aux USA depuis les années 80, et est en partie apparentée à la littérature sur les comportements de fraude et d'évasion fiscale. Les stratégies positives de lutte contre la fraude fiscale sont ainsi soutenues et encouragées par ce pan de la recherche économique.

<sup>32</sup> L'utilisation des technologies de l'information est alors un support qui permet de réaliser les deux autres objectifs. En ce qui concerne la maîtrise des coûts de gestion, l'automatisation des traitements de masse, à faible valeur ajoutée, est un atout. De même les technologies *on line* facilitent-elles la communication et le partage des données. Cette démarche déjà entamée en France devrait donc se poursuivre (Il faut noter la création récente de brigades informatiques au sein de la DGI et de cellules de recherche et d'analyse du risque).

<sup>33</sup> Les coûts totaux peuvent de plus être certifiés par une institution suprême d'audit. On notera également le développement, par exemple, en Suède des comptabilités analytiques.

<sup>34</sup> Parmi eux, la prise en compte des prélèvements sociaux, le coût du recouvrement, les impôts locaux complexes et à gestion coûteuse ou la moindre utilisation, comparativement aux autres pays, de la technique de la retenue à la source.

<sup>35</sup> Les dépenses de personnel en France représentent 81% des dépenses totales pour une moyenne de 68%.

français<sup>36</sup>. Un phénomène bureaucratique pourrait expliquer cette évolution organisationnelle de l'administration. En l'occurrence, la seconde phase de développement, marquée par l'essor de la communication et la création de structures spécifiques, rappelle l'approche de la restructuration, (DUNLEAVY [1991]). Cette approche distingue divers types de budgets. Par la redéfinition des fonctions du bureau, certains fonctionnaires (décisionnels) obtiennent alors une augmentation des budgets de bureau ou de programme. Ceci différencie cette approche de celle de NISKANEN qui correspond à une maximisation du budget de base (budget de fonctionnement). Par la restructuration, il y a une nouvelle distribution du poids des différents budgets et des avantages qui y sont associés. La redéfinition des fonctions se fait notamment en marginalisant les fonctions d'exécution ce qui peut également être rapproché de l'informatisation de masse de l'administration fiscale et de ses conséquences<sup>37</sup>. En sus, les mesures qui caractérisent les évolutions récentes des administrations fiscales et qui semblent donner lieu à des gains d'efficacité font partie des dispositions supposées à même de réduire les phénomènes de biais bureaucratique : l'intervention plus fréquente des usagers, le poids de leur jugement mais surtout l'aménagement de la transparence par la recherche d'une information valable sur les coûts. Il faut souligner que l'évolution de l'administration française se poursuit dans une voie qui semble cohérente par rapport à celle de ces administrations particulièrement performantes, puisqu'en l'occurrence la communication externe et les services aux contribuables sont particulièrement privilégiés.

Le rôle de l'administration fiscale dans le processus de décision fiscale s'est également modifié. En fait, il s'est amplifié sous l'impulsion, de la nécessité grandissante d'interprétation des textes fiscaux qui donne naissance à la doctrine administrative, mais aussi de par le rôle central tenu par le Service de la Législation Fiscale. La généralité de la loi fiscale, la multiplication des textes et leur ambiguïté<sup>38</sup> justifient le recours à l'interprétation pour répondre

---

<sup>36</sup> En France le rapport LEPINE fait état de 3840 unités généralistes (DGI, DGCP) alors que les autres pays, même pour le plus élevé (Italie), le dénombrement ne dépasse jamais la barre des 1000.

<sup>37</sup> Il est possible à ce stade de souligner que ce n'est pas forcément par un jeu sur les quantités que les bureaucrates acquièrent du pouvoir, mais parfois par souci de qualité. Ici le recours à la communication externe face à un contexte de fraude apparaît comme bénéfique.

<sup>38</sup> Cette ambiguïté est politiquement rationnelle et si elle évite la mobilisation collective des contribuables, elle reporte le problème de la compréhension du texte pour son application sur l'administration fiscale.

aux besoins des agents de l'administration, des conseillers fiscaux et des contribuables<sup>39</sup> voire aux interrogations soulevées par les parlementaires pourtant initialement auteurs de ces lois. La forte technicité qui caractérise la discipline fiscale confère un rôle privilégié aux experts de l'administration puisque à ce stade elle établit ce qui sera la fiscalité effective, appliquée. L'administration participe alors activement à la création de l'impôt en amont par l'élaboration des textes (SLF) et en aval par leur interprétation. Dès lors comment ne pas considérer que l'administration fiscale, de par le monopole de la compétence technique, a la possibilité d'influencer la décision fiscale et de modifier la volonté initiale du législateur dans un sens qui lui est propice. Son rôle dominant se concrétise par le recours accru à diverses commissions à visée informative et de réflexion qui permettent de préparer toute réforme, techniquement, ou dans l'acceptation que pourront en avoir les contribuables. L'administration doit normalement ici constituer un relais du pouvoir politique et favoriser par ses actions la mise en œuvre de réformes pertinentes, ou encore expliquer et justifier, sous couvert de sa compétence, de l'abandon d'un projet réclamé par certains groupes. Néanmoins, il y a encore ici marge de manœuvre pour la manipulation des projets par l'administration<sup>40</sup>, notamment pour favoriser l'abandon de certains d'entre eux, d'autant qu'à l'inverse des politiques elle bénéficie de la stabilité de sa position et donc de la pérennité de son pouvoir en matière fiscale. C'est la complexité même du jeu fiscal, qui mêle les influences diverses émanant de multiples acteurs, qui pousse à revenir à une garantie technique du bien fondé de toute décision. Elle constitue le garde fou aux manipulations des politiques par les groupes d'intérêts mais a comme biais une prise de pouvoir administrative et qui lui confère, à l'extrême, un pouvoir de « blocage » qui remet en cause le concept de décideur unique, politique.

#### **IV- CONCLUSION**

L'initiative des décisions fiscales revient en France essentiellement au Gouvernement. Cependant le processus d'ensemble de cette décision inclut dorénavant la concertation avec d'autres acteurs et implique notamment des influences de nature corporatiste. Les mesures

---

<sup>39</sup> Ceux-ci peuvent solliciter par écrit des éclaircissements sur les mesures adéquates et les termes de leur application.

<sup>40</sup> Un exemple de ce genre de manipulation peut être donné si l'administration communique, médiatise, les résultats d'une de ses analyses de la fiscalité avant même d'avoir porté l'information au parlement pour gêner un futur projet de réforme.

fiscales sont ensuite votées par le Parlement. Néanmoins, l'organe central à la prise de décision fiscale est la Direction de la Législation Fiscale<sup>41</sup>. En effet, elle étudie, sous tutelle ministérielle, les projets de loi fiscale<sup>42</sup> et les textes réglementaires<sup>43</sup> réglant leur application. Cependant, les modalités de la décision fiscale se sont modifiées, comme en témoigne l'importance accordée aux organes de concertation et de conseil. En aval, la négociation avec les diverses parties est devenue obligatoire. Les organismes institutionnalisés de défense des intérêts des contribuables sont alors conviés dans des réunions qui interviennent à divers niveaux du processus de décision<sup>44</sup>. Si la compétence du Parlement est partagée avec le pouvoir réglementaire c'est que les lois fiscales demeurent de caractère très général ce qui confère à ce dernier un rôle complémentaire en précisant les modalités d'application. L'administration fiscale lors de la mise en œuvre des textes procède alors à une interprétation par le biais des circulaires interprétatives qui donnent naissance à la doctrine administrative et peut amener à l'altération des intentions initiales du législateur. Cependant ces éléments mettent en exergue le problème de la décision et du contrôle de la mise en œuvre de la politique fiscale. En effet, la politique fiscale telle qu'elle résultera de ce processus de décision et de gestion peut donc se révéler être assez éloignée de la politique optimale.

Le jeu fiscal implique que chaque acteur réagisse aux actions des autres groupes selon des modalités qui peuvent être diverses et découlent des objectifs et contraintes propres à chacun. Si les contribuables, excédés par l'opacité de la loi fiscale, témoignent, par périodes, d'un refus accru de l'imposition, nous avons démontré que la complexité découlait en partie de la rationalité politique. La recherche de soutien politique amène à personnaliser l'impôt et à orienter les évolutions de la structure fiscale vers les catégories de contribuables qui sont susceptibles d'offrir une opposition politique conséquente. Cette forme d'évolution, s'il elle n'est pas forcément perceptible par les contribuables individuels de par le manque de transparence et

---

<sup>41</sup> Depuis 1998 elle est intégrée à la DGI du fait de la réorganisation du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'industrie.

<sup>42</sup> Ceux-ci une fois établis seront, si l'avis du conseil d'Etat est conforme, transmis au conseil des ministres puis au Parlement.

<sup>43</sup> Préparation des décrets et des instructions administratives...

<sup>44</sup> Elles peuvent siéger au Conseil Economique et Social, dans les Groupes Parlementaires d'Etude ou intervenir, sur autorisation du ministre, à des réunions de concertation avec la DLF lors de l'élaboration d'un texte. De même, les diverses commissions ont pu être mises en place pour réfléchir et orienter l'évolution des textes fiscaux qui

l'impossibilité de détacher une image d'ensemble claire de la politique d'imposition, peut cependant revenir au devant de la scène sous l'action de groupes de pression ou d'associations de contribuables cherchant à mobiliser l'opinion publique afin de donner du poids à leurs revendications. Ainsi, leur intervention peut influencer sur les réformes fiscales en cours, ou à venir. Cependant, si en France, la décision fiscale est une prérogative constitutionnelle de l'Etat, c'est à l'administration fiscale qu'il incombe de faire appliquer ces dispositions et de collecter les ressources fiscales. Or, un aspect essentiel de l'administration de la loi fiscale est la nécessité de considérer la diversité des contribuables. Face à cette variété, les décisions sont laissées à la discrétion des agents des services fiscaux ce qui peut générer, selon les cas, des différences de traitement remettant en cause l'objectif d'équité. Face à cette diversité également, l'administration va influencer le législateur quant aux mesures à prendre et au pouvoir à lui confier pour mener à bien sa mission.

---

impliquaient la réunion de représentants professionnels et de l'administration (AICARDI, 1986, DUCAMIN, 1995, de la MARTINIERE 1996).

## BIBLIOGRAPHIE

ALLINGHAM, M.G., SANDMO, A., [1972], « *Income tax evasion : a theoretical analysis* », Journal of Public Economics, 1, pp.323-338.

ATKINSON, A.B., STIGLITZ, J.E., [1980], « *Lectures on public economics* », McGraw-Hill Book Company, New York.

BELTRAME, P., [1984], « *La résistance à l'impôt et le droit fiscal* », RFFP, Les résistances à l'impôt, n°5, pp.21-34.

BELTRAME, P., MUSSELIN, C. [1997], « Les enjeux de la communication interne dans les administrations financières », RFFP, Administration de l'impôt et communication, n°57, pp.13-24.

DOWN, A., [1957], « *An economic theory of democracy* », New-York, Harper & Row.

GILBERT, G., POMMEREHNE, W.W., [1984], « *Préférences fiscales et politiques d'imposition* », Public Finance, vol.34, n°1, pp.2569.

HETTICH, W., WINER, S.L., [1984], « *A positive model of tax structure* », Journal of Public Economics, 24, pp.67-87.

HETTICH, W., WINER, S.L., [1988], « *Economic and political foundations of tax structure* », American Economic Review, vol.78, n°4, pp.701-712.

HETTICH, W., WINER, S.L., [1998], « *Democratic choice and taxation : A theoretical and empirical analysis* », Cambridge University Press.

LEPINE, J-L., GOUIFFES, P-F, CARMONA, J., [1999], « *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales* », Inspection générale des Finances, n°98-M-041-11.

MEHL, L., [1984], « *Les résistances à l'impôt* », Revue Française de Finances Publiques, n°5 « Les résistances à l'impôt », pp.1-7 .

TANZI, V., [2000], « *Policies, Institutions and the dark side of economics* », Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA.

VOGEL, R.C., TROST, R.P., [1979], « *The responses of the state government receipts to economic fluctuations and the allocation of counter-cyclical revenue sharing grants* », Review of Economics and Statistics, 61, pp.389-400