



HAL
open science

La nature juridique de l'impôt dans l'ancienne et la nouvelle économie du droit fiscal

Kalina Koleva, Jean-Marie Monnier

► **To cite this version:**

Kalina Koleva, Jean-Marie Monnier. La nature juridique de l'impôt dans l'ancienne et la nouvelle économie du droit fiscal. 2006. halshs-00118878

HAL Id: halshs-00118878

<https://shs.hal.science/halshs-00118878>

Submitted on 6 Dec 2006

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Centre d'Economie de la Sorbonne

UMR 8174

C
a
h
i
e
r
s
de
la
M
S
E

La nature juridique de l'impôt dans l'ancienne et la nouvelle économie du droit fiscal

Kalina KOLEVA

Jean-Marie MONNIER

2006.57



CENTRE NATIONAL
DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

Maison des Sciences Économiques, 106-112 boulevard de L'Hôpital, 75647 Paris Cedex 13
<http://mse.univ-paris1.fr/Publicat.htm>

ISSN : 1624-0340

La nature juridique de l'impôt dans l'ancienne et la nouvelle économie du droit fiscal

Kalina Koleva* et Jean-Marie Monnier♦, Centre d'économie de la Sorbonne UMR 8174 Université Paris1 Panthéon-Sorbonne et CNRS

Résumé

Après avoir spécifié la nature juridique du droit fiscal comme application d'un pouvoir de contrainte et expression d'une autorité étatique par les pouvoirs publics, l'objectif du présent article est d'examiner comment les théories économiques contemporaines de l'impôt prennent en compte cette dimension essentielle des prélèvements obligatoires. La contrainte induit en effet une modification des comportements de sorte que les règles juridiques produisent des conséquences dans l'ordre économique.

Pour ce faire, on rappelle, dans un premier temps, la position originale de l'ancienne économie financière publique française, et on souligne les défaillances de l'économie publique et particulièrement de la théorie de la taxation optimale. Elles concernent non seulement les spécifications économiques des modèles, mais surtout leurs spécifications institutionnelles et fiscales.

On présente, dans un deuxième temps, le cadre d'analyse de la nouvelle économie du droit fiscal qui prétend précisément prendre en compte la complexité du droit fiscal et des institutions dévolues à la collecte de l'impôt.

La troisième partie permettra d'en tirer un premier bilan critique et de proposer un programme de recherche qui seront argumentés selon trois axes principaux. Outre qu'elle privilégie essentiellement l'analyse en termes de coûts d'efficacité, la nouvelle économie du droit fiscal sous-estime les conséquences de la fraude en termes d'équité. La nouvelle économie du droit fiscal ne traite pas non plus la question de résolution des conflits. Cette question conduit plus généralement à s'interroger sur une question essentielle pour toute institution, celle de son évolution. Dès lors, un véritable renouvellement méthodologique s'impose.

Mots clés : droit fiscal, coûts d'efficacité, économie du droit

* kalina.koleva@noos.fr

♦ Jean-Marie.Monnier@univ-paris1.fr

The legal nature of taxes in the old and the new economics of tax law

Abstract

After specifying the legal nature of tax law as a coercive power application and as a public authority expression, this article examines the way economic tax theories acknowledge these essential fiscal dimensions. Indeed, tax constraint induces a behaviour modification, so that the legal rules produce important economic implications.

We first consider the particular position of the old French public financial economics; then, we underline some public economics' failures, and especially the optimal taxation theory ones. These flaws relate to the economic, fiscal and institutional specifications of the models. We present, then, the new fiscal economics of law framework of analysis. It pretends to take into account tax law and institutions' complexity. Finally, we draw a first critical assessment and propose a future research program, argued in three main directions. In addition to the fact that the new fiscal economics of law carries out an analysis based primarily on costs, it underestimates the tax evasion results in terms of equity. The suggested framework ignores the way legal conflicts between the taxpayer and the administration are really resolved. This leads us to analyze the institutions' evolution issue. Thus, a true methodological renewal is needed.

Keywords: *tax law, efficiency costs, economics of law .*

JEL Codes : H20, H21, K0, K34.

1. INTRODUCTION

Les prélèvements obligatoires sont mobilisés dans de très nombreux domaines de l'action publique, ce qui provoque une adaptation et des réformes permanentes du droit des cotisations sociales et du droit fiscal. En dépit de son apparente souplesse, celui-ci présente des particularités visant à une application par la contrainte des orientations politiques, mais respectueuse de l'autonomie des citoyens (Monnier, 2006). Le consentement à l'impôt¹ apporte à cet égard une réponse au problème de la justification morale de la contrainte publique (Blake, 2002). Par conséquent, si le droit fiscal est toujours "l'expression d'une autorité étatique" (Bouvier, 1998, p. 170), il occupe une position particulière au sein de l'édifice juridique illustrée en particulier par le caractère d'ordre public des lois fiscales, et le fait qu'elles doivent être interprétées strictement (Goré et Jadaud, 1984).

La distinction introduite par l'article 34 de la Constitution de la Cinquième République réservant au pouvoir réglementaire les cotisations sociales tandis que la fiscalité relève du Parlement, peut conduire à des interprétations relativisant l'effectivité des cotisations par rapport au droit fiscal. En fait, traditionnellement la séparation entre cotisations et impôts renvoie également à la différenciation entre prestations contributives et prestations non contributives. Celle-ci trouve sa traduction dans l'affectation exclusive des cotisations aux dépenses d'un régime déterminé en vertu du "lien qui attache le droit aux prestations à l'obligation de cotiser" (Prétot, 1995, p. 136).

Surtout, des mutations intervenues dans le droit des prélèvements sociaux rapprochent considérablement les régimes appliqués aux deux catégories de contributions. En premier lieu, les cotisations sociales sont des contributions publiques présentant comme les impôts un caractère d'ordre public sans se confondre néanmoins avec les ressources de l'Etat (Pellet, 1999). En second

¹ Introduit en droit français avec l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

lieu, depuis 1995 le Parlement discute et adopte des lois annuelles de financement, qui ont notamment pour objectif de fixer les conditions de l'équilibre financier de la sécurité sociale. Cette formulation est suffisamment générale pour laisser planer un doute sur leur portée véritable. La jurisprudence du Conseil Constitutionnel en invoquant des "motifs d'intérêt général ou liés à des exigences constitutionnelles" a cependant conforté leur effectivité (Prétot, 1998). Enfin, depuis 1990 l'une des principales caractéristiques des réformes fiscales a consisté en la mise en place concomitante d'exonérations de cotisations sociales et de taxes affectées anciennes et nouvelles, parmi lesquelles la Contribution sociale généralisée (CSG) occupe une place prépondérante. Les impôts affectés aux organismes de protection sociale représentent aujourd'hui 35% des recettes fiscales brutes² de l'Etat (Koleva et Monnier, 2006).

Ces mutations rapprochent les cotisations des impôts à un double niveau. D'une part on utilise dans le cadre des dispositions relatives à la CSG certaines solutions retenues pour les cotisations sociales. D'autre part, le droit fiscal exerce une "attraction générale" (Dupeyroux, 1998, p. 343 et s.) sur celui de la sécurité sociale, en particulier pour ce qui concerne l'assiette, le contrôle et le recouvrement des cotisations.

Elles généralisent en outre à l'ensemble des prélèvements, la dimension coercitive de l'impôt. Or la contrainte ainsi exercée par une autorité publique permet de substituer les choix de celle-ci à ceux des citoyens et les place dans l'obligation de faire ou de ne pas faire, ce qui modifie leurs comportements. La question des conséquences économiques des règles juridiques spécifiques organisant le système de prélèvements est donc cruciale puisque ceux-ci ne se réduisent pas au simple jeu de la combinaison base imposable - taux d'imposition. En d'autres termes, les instruments fiscaux sont tous susceptibles d'interférer avec les mécanismes économiques de sorte qu'ils forment un objet d'étude pour l'analyse économique.

L'objectif de la présente contribution consiste à proposer une clarification du statut du droit fiscal dans les théories économiques de l'impôt. Après un rappel de la position originale de l'ancienne économie financière publique française la première partie permettra de montrer quelles sont les défaillances de l'économie publique et particulièrement de la théorie de la taxation optimale, non seulement du point de vue de leurs spécifications économiques et de leur prise en compte du critère d'équité, mais surtout au regard de leurs spécifications institutionnelles et fiscales. La seconde partie sera consacrée à une présentation de la nouvelle économie du droit fiscal qui prétend précisément prendre en

² Les recettes fiscales brutes s'entendent avant déduction des remboursements et dégrèvements d'impôts.

compte la complexité du droit fiscal et des institutions dévolues à la collecte de l'impôt. La troisième partie permettra d'en tirer un premier bilan critique et d'esquisser un programme de recherche, à partir d'une argumentation selon trois axes principaux. Outre qu'elle privilégie essentiellement l'analyse en termes de coûts d'efficacité, la nouvelle économie du droit fiscal sous-estime les conséquences de la fraude en termes d'équité. En second lieu, la nouvelle économie du droit fiscal ne traite pas des modes de résolution des conflits. De ce point de vue l'apport de l'économie du droit pourrait être essentiel. Enfin, contrairement à ses ambitions affichées, cette nouvelle littérature ne s'appuie pas sur une théorie des institutions juridiques et des processus d'évolution du droit. En particulier, elle n'intègre pas la question des interactions entre les différentes branches du droit qui a pourtant joué un rôle primordial pour la construction du système fiscal.

2. LE DROIT FISCAL DANS LA THÉORIE DE LA TAXATION OPTIMALE

Positionnée originellement au sein des facultés de droit, l'analyse économique a développé en France un traitement spécifique de la question de l'impôt et plus généralement des finances publiques. Loin de constituer un courant totalement homogène, l'économie financière publique n'en développait pas moins une conception originale de l'Etat prenant en compte la dimension coercitive de l'intervention publique. Barrère (1958, p. 13) introduisait ainsi une nette distinction entre la science économique traitant de facteurs se situant dans "la sphère de la liberté et de l'intérêt individuel et privé", et la science des finances portant sur des facteurs qui relèvent de "la sphère de la contrainte autoritaire et de l'intérêt public". L'Etat était alors "considéré comme sujet économique particulier, en ce sens qu'il est un centre de macro-décisions et le détenteur du pouvoir de contrainte, ce qui lui permet de jouer un rôle spécifique" (*ibid*).

S'inscrivant dans le courant keynésien, l'économie financière publique s'inspirait cependant des thèses de Wagner et surtout de l'école italienne (Barone, Cosciani, la sociologie de Pareto) selon lesquelles l'activité économique publique relève du domaine de la contrainte et s'exerce au nom de classes dirigeantes (Delorme et André, 1983). Elle reprochait néanmoins à l'école italienne de ne pas clairement distinguer les domaines dans lesquels la contrainte publique s'exerce. Ce faisant, elle occupait une position originale à partir de laquelle les autres courants théoriques de l'époque étaient examinés. Ainsi l'approche en termes de *public finances* à la Musgrave était critiquée au motif qu'elle s'appuyait sur une définition formelle de l'Etat ne débouchant pas sur des critères de décisions, sous-estimant le rôle de la contrainte dans l'activité publique et semblant faire de l'Etat un sujet autonome possédant sa rationalité

propre, alors qu'il est aussi un lieu d'expression des conflits sociaux. L'approche néo-classique était écartée comme tentative de dissolution de l'Etat dans les relations d'échange, mais également l'approche marxiste parce qu'elle rejoint la précédente dans son refus d'accorder à l'Etat le statut de sujet autonome.

Au début des années 1970 s'est opérée aux Etats-Unis puis en France, une rupture méthodologique marquée par la séparation entre la macroéconomie des financements publics et l'économie publique qui peut être définie comme la branche de la théorie économique positive et normative dont l'objet est l'étude des conséquences de l'action de l'Etat sur l'économie et la méthode l'analyse microéconomique. La théorie de la taxation optimale en est issue.

2.1. La méthode de la théorie de la taxation optimale

Bien que les auteurs continuent de revendiquer une filiation avec Musgrave³, la séparation entre domaines introduit une rupture nette avec la tradition des *public finances*. En effet, chez Musgrave (1959), trois fonctions étaient assignées à l'intervention publique, l'allocation, la distribution et la stabilisation. Avec la séparation des champs disciplinaires tout se passe comme si ces fonctions elles-mêmes étaient séparables, l'économie publique étant chargée des fonctions d'allocation et de redistribution, la fonction de stabilisation étant laissée à la macroéconomie. Or pour Musgrave, la division en trois fonctions visait surtout à organiser conceptuellement le sujet traité, car des interactions existent nécessairement entre elles. De fait, la séparation entre micro et macroéconomie des financements publics a engendré un cloisonnement des travaux en fonction des méthodologies et des domaines assignés à chaque ensemble disciplinaire.

Depuis l'article fondateur de Diamond et Mirrlees (1971), l'économie publique s'est constituée en un corpus autonome s'appuyant sur une méthodologie propre. S'agissant de l'étude de la fiscalité, l'économie publique positive recherche quelles sont les conséquences économiques de l'impôt tandis que l'économie publique normative vise à déterminer une configuration désirable du système fiscal. C'est le domaine de la théorie de la taxation optimale.

2.1.1. La charge fiscale et l'économie publique positive

L'analyse positive s'est plus particulièrement orientée dans deux directions, la recherche du coût effectif de l'impôt et l'identification des déterminants de la

³ Voir par exemple l'introduction du *Handbook of public economics* publié par Auerbach et Feldstein, (1985, 1987 et 2002) ou celle de Atkinson et Stiglitz (1987). Mais cette référence est purement formelle dans la mesure où les aspects financiers et monétaires de l'action de l'Etat n'y sont pas ou peu étudiés.

répartition de la charge fiscale entre les agents économiques. L'interrogation sur le coût réel de l'impôt part de l'idée selon laquelle la charge engendrée par les prélèvements obligatoires ne se mesure pas seulement par le niveau des recettes collectées (Gilbert, 1996, p. 98). Ils provoquent une rupture entre le prix payé par l'acheteur et le prix encaissé par le vendeur dont il résulte une perte de bien-être excessive, croissante avec le niveau de l'impôt⁴. Pourtant, même si des prélèvements induisant des distorsions existent déjà, l'introduction d'un nouvel impôt n'accroît pas nécessairement l'inefficacité du système fiscal. En d'autres termes, les inefficacités peuvent se compenser, de sorte que la question de l'efficacité ne se réduit pas à celle de la neutralité de l'impôt mais doit être appréhendée globalement : la réduction de l'inefficacité du système de prélèvement que l'on peut considérer comme un objectif assigné à l'économie normative, ne peut être confondue avec la diminution du nombre des distorsions (Stiglitz, 1988).

L'identification des déterminants de la répartition de la charge fiscale permet à l'économie publique positive de dégager les notions d'incidence et de translation. En effet le redevable légal d'un impôt ne le supporte pas nécessairement de façon effective, car il le répercute sur d'autres à l'aide des variables économiques qu'il contrôle. Il y a translation au sens où en cherchant à minimiser leur charge fiscale, certains contribuables la reporte sur d'autres. Quant à l'incidence, elle désigne l'impact effectif du prélèvement.

A partir d'hypothèses relativement simplificatrices, l'approche de la translation en équilibre partiel débouche sur trois conclusions principales : d'une part, l'incidence d'un impôt ne dépend pas du côté du marché qui est censé l'acquitter ; en second lieu "la charge fiscale est répercutée par les agents économiques et facteurs de production dont l'offre ou la demande est la plus élastique" (Benard et Alexiou, 1989, p. 11) ; enfin, certains impôts sont équivalents au sens où leur incidence l'est. L'utilisation de l'approche en équilibre général permet cependant de mettre en évidence l'influence des élasticités de substitution entre biens et facteurs de production, du degré de mobilité ceux-ci, de la répartition initiale des revenus (*Ibid*, p. 35). D'autres travaux ont cherché à lever certaines hypothèses restrictives retenues par la théorie initiale de la translation. Ce faisant, la littérature multiplie les facteurs conditionnant l'incidence, ce qui conduit à un ensemble de règles complémentaires. Par exemple, en introduisant le loisir Corlett et Hague (1953) se sont interrogés sur la relation entre l'impôt sur le revenu et la taxation de la consommation et en déduisent que l'efficacité du système fiscal s'accroît lorsque l'on augmente les taux d'imposition des marchandises les plus complémentaires

⁴ La théorie standard montre en outre qu'il y aurait perte sèche, que l'impôt soit positif ou négatif (Auerbach, 1985).

(les moins substituables) au loisir ; Myles (1989) quant à lui cherche à lever l'hypothèse de concurrence parfaite et souligne que l'incidence est fonction du degré d'imperfection des marchés. Ces différents résultats montrent qu'un système fiscal est, comme l'économie dans lequel il s'insère, un système d'interdépendances complexes.

Finalement, l'économie publique positive oriente la recherche des prélèvements désirables puisqu'ils doivent présenter deux caractéristiques :

- On ne peut les translater, ce qui signifie que leur poids repose effectivement sur les contribuables légaux, sans possibilité de manipulation par les variables économiques qu'ils contrôlent.

- Ils ne déforment pas les choix des agents économiques, en dehors de ce qui est normalement issu de la ponction sur leur pouvoir d'achat.

2.1.2. La taxation optimale

Dans les approches standard de la taxation optimale, le gouvernement doit lever un niveau donné de recettes fiscales à partir d'un ensemble limité d'instruments fiscaux (types de taxes, taux etc.). Le plus fréquemment deux critères de choix sont retenus, l'efficacité et l'équité, entre lesquels le gouvernement effectue des arbitrages. Le problème normatif consiste alors à maximiser une fonction de bien-être élaborée à partir des fonctions d'utilité individuelles. Elle permet notamment de représenter les objectifs du gouvernement au regard du critère d'équité en affectant une pondération aux utilités individuelles (Atkinson, 1973). Le plus souvent, les fonctions de bien-être sont de type utilitariste mais certaines extensions ont recours à des fonctions rawlsiennes correspondant à la maximisation de l'utilité du plus mal loti.

De manière théorique des taxes n'induisant pas de distorsion sont concevables. La solution de premier rang est fournie par des impôts forfaitaires, c'est-à-dire reposant sur des caractéristiques des agents n'ayant pas de relation avec leurs comportements économiques. Mais puisque les informations sur les redevables sont limitées ainsi que la gamme des instruments fiscaux utilisés par l'Etat, la théorie de la taxation optimale propose un ensemble de résultats applicables au problème de la sélection des prélèvements.

Dans le domaine de la fiscalité indirecte, la taxation efficace de la consommation s'appuie sur la règle de Ramsey (1927) dite de l'élasticité inverse selon laquelle "le rapport des taux optimaux d'imposition sur les biens est égal à l'inverse des élasticités-prix directes des demandes si les demandes des biens sont indépendantes l'une de l'autre" (Gilbert, 1996, p. 101). Mais cette recommandation est en contradiction directe avec le critère d'équité.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, le modèle de référence déjà ancien (Mirrlees, 1971) a été repris et développé de nombreuses fois y compris pour des applications au cas français (par exemple d'Autume, 2000) sans déboucher sur des transformations radicales. L'arbitrage entre équité et efficacité aboutit à recommander un impôt sur le revenu non linéaire avec des taux marginaux nuls en bas et en haut de l'éventail des revenus et modestes par ailleurs.

Quant à la taxation optimale mixte, après avoir rejeté la fiscalité indirecte en présence d'un impôt sur le revenu optimal⁵, elle concède que celui-ci pourrait être associé à une imposition de la consommation à taux proportionnels uniformes de type TVA.

Finalement plus de 30 ans après l'émergence de la théorie de la taxation optimale, une amertume critique perce dans les bilans que tirent certains de ses animateurs. Rappelant l'enthousiasme soulevé par le modèle de Mirrlees dans les années 1970, Bourguignon (2000) n'en regrette pas moins les insuffisances indépassables de l'économétrie pour estimer la fonction d'utilité par laquelle on représente l'arbitrage des individus entre consommation et loisir. Et parmi d'autres remarques, il souligne que la forme utilitariste ou rawlsienne de la fonction d'utilité collective constitue deux cas extrêmes peu utiles à la recherche du barème optimal. Il conclue en s'interrogeant sur l'utilité du modèle de Mirrlees. Diamond lui-même (1998, p. 83), commentant la littérature engendrée par le modèle de Mirrlees soulignait sa faible pertinence pour la conduite des politiques reprenant à son compte une citation du *Financial Times* selon laquelle cette littérature n'aurait engendré que quelques principes généraux ayant acquis le statut de lieux communs. De fait, à la déception interne répond un ensemble de critiques plaçant en faveur d'une refondation méthodologique.

2.2. Technologie fiscale et coûts d'efficience : la critique de la taxation optimale

Prenant acte de l'insuffisante pertinence de la taxation optimale pour la conduite de la politique fiscale (Alm, 1996), les recherches visant à un renouvellement méthodologique se sont tout d'abord attachées à la critique de l'économie publique et particulièrement de la taxation optimale. Cette réflexion critique s'est déployée dans quatre directions.

2.2.1. La critique des spécifications économiques des modèles

La structure des modèles de la théorie de la taxation optimale présente des défaillances en raison tout d'abord de leurs spécifications économiques. Pour synthétiser, la fonction d'utilité collective est généralement construite sur la base de la fiction d'un individu représentatif ; la technologie est représentée par des

⁵ "L'inutilité" de la taxation indirecte selon l'expression de Salanié (2002).

fonctions à rendement d'échelle constant et la structure des marchés est souvent ramenée à une situation de concurrence parfaite. Par ailleurs, on fonctionne sur la chimère d'un Etat bienveillant dont l'objectif est la maximisation du bien être des agents économiques (donc y compris celui des fraudeurs), alors qu'il n'est pas déraisonnable de penser qu'il cherche plutôt à maximiser ses recettes fiscales et à combattre la fraude.

2.2.2. *La question de l'équité*

Même si la théorie de la taxation optimale est construite sur le principe selon lequel les pouvoirs publics effectuent un arbitrage entre équité et efficacité, l'intuition générale est que les coûts liés à l'inefficacité du système fiscal sont potentiellement élevés (Slemrod, 1990). Cela explique probablement l'importance de la place accordée à la recherche d'une fiscalité efficace, mais surtout le caractère pour le moins décevant de l'approche de la redistribution fiscale dans la taxation optimale. L'équité y est en effet généralement placée sous la domination méthodologique de l'efficacité, même si les fonctions d'utilités collectives devraient rendre compte de la pondération des préférences individuelles retenue par les pouvoirs publics. Le caractère réducteur du traitement de l'équité dans la taxation optimale apparaît également dans les formes de l'équité retenues par les modèles. En effet, on distingue généralement l'équité verticale dont prétend traiter la taxation optimale, de l'équité horizontale négligée totalement par la taxation optimale. Il existe en outre différentes acceptions de l'équité horizontale selon la nature de l'unité d'imposition retenue et surtout du lien entre fiscalité et politique familiale⁶. Or, les débats français montrent de façon cruciale l'importance de la solution adoptée au sein d'un système fiscal pour le caractère plus ou moins redistributif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Monnier, 2000).

2.2.3. *La critique des spécifications fiscales et institutionnelles*

Si le traitement de l'équité par la théorie de la taxation optimale se révèle décevant, il indique aussi à travers les lacunes de celle-ci, la rusticité de ses spécifications fiscales. La diversité des instruments fiscaux et des processus conduisant à la collecte de l'impôt est en effet méconnue pour des représentations du système fiscal le plus souvent réduites à une simple combinaison de taux et d'assiettes⁷. C'est ainsi qu'il importe peu de savoir de quel côté du marché une taxe est effectivement prélevée⁸, puisqu'il y a équivalence des résultats. On fait donc une confiance démesurée au civisme fiscal des contribuables, ce qui signifie que l'on néglige totalement le caractère

⁶ L'individu, le couple ou le foyer fiscal.

⁷ Entendue au sens de la base taxable. Sur la définition de la technologie fiscale et plus particulièrement du champ d'application d'un impôt, voir Monnier, 1998.

⁸ Ce qui revient à négliger de définir l'unité d'imposition ou le redevable de la taxe.

coercitif de l'impôt. En conséquence, la théorie de la taxation optimale ne prend pas en compte la capacité de l'ensemble des instruments fiscaux à interférer avec les mécanismes économiques.

La fiction d'un Etat bienveillant d'une part et la représentation d'un système fiscal sans processus de collectage d'autre part signifie finalement que la théorie de la taxation optimale néglige la présence des institutions, en particulier fiscales. Or si l'on veut bien admettre que la poursuite de leur intérêt bien compris peut conduire certains agents sinon à frauder, du moins à pratiquer l'optimisation fiscale⁹, alors impôt et administration fiscale forment système : il n'y a pas de prélèvement déclaratif sans contrôle, même dans le cas de la TVA chez laquelle le mécanisme de la déduction engendre pourtant un processus d'auto-contrôle.

2.2.4. Les coûts d'efficience

Comme le démontre Slemrod (1990), la théorie de la taxation optimale n'est pas seulement incomplète parce qu'elle ne prend pas en compte le fait que l'impôt peut être compris comme un système de collecte par la contrainte de ressources issues d'individus ayant tendance à résister. Elle est incomplète également parce que la nature coercitive de la collecte des prélèvements est coûteuse.

En fait, les appareils fiscaux, par la complexité de leur architecture et de leur mode de fonctionnement coercitif, engendrent des distorsions importantes, qui prennent la forme de divers coûts d'efficience. Il s'agit à la fois des coûts liés à la collecte fiscale (administrative costs), des coûts imputables à la décision de se conformer à la loi fiscale (compliance costs) et finalement des coûts liés au risque d'évasion fiscale et au renforcement légal (enforcement costs).

3. LA NOUVELLE ECONOMIE DU DROIT FISCAL

L'économie publique normative fait généralement précéder ses développements d'une référence aux maximes fiscales énoncées par Adam Smith dans la seconde partie du Livre V de *La richesse des nations* : l'égalité, la certitude, la commodité et l'économie. Ces recommandations sont applicables à des systèmes fiscaux diversifiés utilisant une large variété d'instruments fiscaux. Les praticiens des finances publiques de leur côté, proposent habituellement trois autres critères permettant de conforter le flux de ressources publiques : le rendement, la flexibilité et la stabilité.

⁹ On peut à cet égard rappeler l'échec de l'expérience des contributions volontaires aux premiers temps de la Révolution française.

La littérature est riche de critères de sélection des instruments fiscaux (juridiques, administratifs, sociaux et économiques) dont Seligman a en son temps, dressé une vaste liste (Samuels, 2001).

Sans doute parce qu'elles ne peuvent être définies et mesurées sans ambiguïté, les deuxième et troisième maximes fiscales de Smith ont été peu discutées en économie publique normative jusqu'à une période récente. Le risque d'aboutir à des recommandations contradictoires conduit en outre à réduire le nombre des critères exploités par la littérature théorique (Gilbert, 1996, p. 94-95). C'est la raison pour laquelle les travaux dans le domaine de la taxation optimale se sont parfois référés à la minimisation des coûts d'administration, mais essentiellement surtout à l'efficacité économique et à l'équité. L'approche spécifique de la littérature consiste à combiner ces deux critères en utilisant les concepts d'utilité individuelle et de bien-être social (Heady, 1993).

Dans son volet normatif, la théorie de la taxation optimale (Mirrlees, 1971) suppose que le prélèvement fiscal peut être effectué sans que cela n'impose de coûts aux contribuables ou à l'administration fiscale. Ceci est manifestement une image erronée de la réalité économique. Si Posner (1986) a présenté une analyse du droit fiscal très proche de la théorie de la taxation optimale, d'autres auteurs comme Slemrod (1990), montrent qu'aucune structure fiscale ne peut être mise en place sans dispositif coercitif visant à assurer la collecte effective de l'impôt. Il est donc indispensable de tenir compte des coûts d'efficience, de la réalité des codes fiscaux et de l'existence d'institutions fiscales (Alm, 1996).

Cette modification du cadre d'analyse requiert une réorientation méthodologique. La structure des préférences individuelles, qui représente le point focal de la théorie de la taxation optimale, doit être mise de côté. L'intégration des institutions fiscales et sociales et des coûts les caractérisant, dans le cadre de la théorie normative, exige plutôt une analyse en matière de technologie de la collecte fiscale que l'on peut synthétiser dans un critère de sélection des instruments fiscaux supplémentaire : l'efficience.

Des voies nouvelles par lesquelles ces différentes caractéristiques institutionnelles et sociales sont susceptibles d'être incorporées dans un cadre d'analyse plus général et plus proche de la réalité économique ont été explorées (par exemple, Allingham Sandmo, 1972 ; Mayshar, 1991). Nous les dénommons ici "Nouvelle économie du droit fiscale". Ce nouveau cadre d'analyse propose une vision plus large des inefficacités économiques, en tenant compte des différents coûts liés à la taxation. Il permet, ensuite, de définir des recommandations spécifiques à l'égard des politiques fiscales nationales, et un nouvel ensemble de dispositifs légaux optimaux (pénalités optimales, aléas optimaux etc.) peut en résulter. Ainsi sont définis les traits caractéristiques de

l'administration fiscale optimale (Slemrod, 1990) au regard des coûts d'efficacité. Ce cadre d'analyse envisage, par ailleurs, le comportement des contribuables et du fisc face à la possibilité de réduction de la charge fiscale. Les notions de fraude (*tax evasion*) et d'optimisation (*tax avoidance*) fiscales sont ainsi introduites dans l'analyse.

Afin de rendre compte de la portée du renouvellement conceptuel engendré par la littérature évoquée, nous proposons, dans un premier temps de définir la nouvelle économie du droit fiscal et d'en clarifier les objectifs. Dans un second temps, nous étudions une typologie des coûts d'efficacité. Puis, après cette réévaluation de la question des coûts de la taxation, nous en analysons les implications sur les comportements individuels confrontés à la possibilité de fraude. Enfin, nous présentons les recommandations avancées par la nouvelle économie du droit fiscal en matière de politiques publiques. Nous en montrons la très grande proximité avec celles de la théorie de la taxation optimale.

3.1. Définition et objectifs de la nouvelle économie du droit fiscal

Dès le début des années 1970, des travaux se fixent pour objectif l'analyse théorique des comportements individuels en cas de fraude (par exemple Allingham and Sandmo, 1972). Mais la nouvelle économie du droit fiscal se développe surtout depuis la fin des années 1980, donnant naissance à des recherches très diverses. On peut cependant distinguer deux catégories de publications correspondant à deux niveaux d'objectifs : d'une part l'élargissement de la théorie de la taxation par l'intégration de phénomènes ou de questionnements jusqu'alors ignorés ; d'autre part, la construction d'un nouveau cadre d'analyse, la théorie des systèmes fiscaux optimaux.

3.1.1. L'élargissement de la taxation optimale à de nouveaux questionnements

Très tôt, la nouvelle économie du droit fiscal se définit comme un projet ambitieux, traitant de thématiques très différentes et donnant lieu à des travaux ressortissant d'une ou de plusieurs branches de la théorie économique. Ainsi, le champ d'investigation de la nouvelle économie du droit fiscal comprend aussi bien des sujets d'économie publique et de renforcement légal, que des questions d'éthique et de *design* organisationnel de l'institution fiscale, voire des questions relevant de l'étude des comportements sur le marché du travail. L'offre de travail ou les choix en matière d'emploi varient en effet en fonction de la capacité à frauder (Andreoni, Erard et Feinstein, 1998).

En tant que branche de l'économie publique, la nouvelle économie du droit fiscal analyse les problèmes d'équité, d'efficacité et d'efficacité qu'elle cherche à articuler. Dans cette perspective, la nouvelle économie du droit cherche à intégrer les distorsions liées à la taxation et à analyser les phénomènes de résistance à l'impôt ainsi que leurs conséquences en termes d'équité.

Très naturellement, le renforcement légal (*tax enforcement*) constitue une autre des préoccupations centrales de la nouvelle économie du droit fiscal. La recherche d'une politique adéquate en matière de dissuasion de la fraude fiscale soulève à la fois des questions de droit fiscal et des problèmes d'architecture organisationnelle de l'administration fiscale (Polinsky, Shavell, 2000). La nouvelle économie du droit fiscal se propose ainsi d'examiner les distorsions induites par les divers instruments de renforcement légal (probabilité de détection, pénalités). La dimension institutionnelle est finalement analysée uniquement à travers une politique fiscale à caractère plutôt répressif.

Très récemment la nouvelle économie du droit fiscal s'est intéressée aux questions d'éthique économique. En effet, la mise en conformité réellement observée est supérieure aux prédictions émises par les modèles théoriques sur la question (Allingham, Sandmo, 1972 ; Mayshar, 1991). Le rôle des normes sociales et du "sens moral" des contribuables pourraient représenter une explication supplémentaire au niveau de conformité élevé des contribuables.

3.1.2. Vers une théorie des systèmes fiscaux optimaux ?

La nouvelle économie du droit fiscal dont Slemrod (1990) définit le programme de recherche, doit mieux appréhender les dysfonctionnements des systèmes de taxation que la théorie de la taxation optimale. Pour ce faire, elle doit prendre en compte la dimension coercitive du dispositif de collecte fiscale. Cela suppose, d'une part, l'analyse des comportements individuels de résistance à l'impôt. Cela implique, d'autre part, l'analyse des processus de mise en place des différents instruments fiscaux. La nouvelle économie du droit fiscal se veut capable de construire un cadre d'analyse autour de la question de la technologie fiscale et des contraintes consécutives à ce changement méthodologique. En effet, la structure des préférences individuelles est quelque peu laissée de côté. On considère qu'elle est plutôt stable à travers le temps. La technologie de la collecte fiscale quant à elle, évolue à travers le temps en fonction de plusieurs variables économiques de type structurel et conjoncturel. La recherche des caractéristiques d'un impôt optimal devrait donc intégrer la dynamique de l'évolution permanente des dispositifs de taxation.

Cette nouvelle grille de lecture permettrait non seulement la mise en évidence des véritables dimensions du système fiscal, mais également l'accès à des instruments nouveaux mis au service de la politique fiscale. Slemrod définit en conséquence les principales caractéristiques de la théorie des systèmes de taxation optimaux qu'il appelle de ses vœux :

* Elle s'attache à mieux analyser la technologie fiscale permettant la réduction des inefficacités et des distorsions économiques.

* Plus généralement, elle identifie les sources d'inefficacité et tient compte de l'ampleur réelle des coûts d'efficience, en intégrant dans la modélisation les estimations issues d'audits fiscaux

* Elle définit clairement la loi fiscale à appliquer et les règles qui en facilitent l'administration.

Paradoxalement, le programme de recherche proposé par Slemrod qui devait conduire à l'émergence d'une alternative à la théorie de la taxation optimale a été peu exploité. L'accumulation de travaux, portant, à quelques exceptions près sur des domaines assez étroitement délimités, semble plutôt avoir provoqué une restriction du champ d'investigation de la nouvelle économie du droit fiscal. Slemrod et Yitzhaki, (2000) lui proposent ainsi pour objectif d'examiner l'impact des comportements d'évitement sur la collecte de l'impôt. En effet, les phénomènes de fraude et d'évasion biaisent le processus de collecte fiscale en introduisant des coûts supplémentaires. De fait, les réponses comportementales à la taxation, telles que l'offre de travail, ne sont plus une fonction imputable aux préférences individuelles. Elles sont donc sujettes à des manipulations d'ordre politique, contrairement à ce qu'affirme la théorie de la taxation optimale. En tenant compte des phénomènes de résistance à l'impôt, les économistes regagnent l'accès à un ensemble d'instruments de politique économique, susceptibles de modifier les réponses comportementales à la taxation. Par ailleurs, même l'élasticité de la réponse comportementale devient un instrument de politique fiscale, qui lui aussi doit être choisi de façon optimale.

Alm (1996) pour sa part, élabore une variante de la nouvelle économie du droit fiscal. D'une part, il propose d'intégrer les effets d'équité et d'efficacité, liés au caractère coûteux de la collecte fiscale, au sein de l'économie publique normative. Pour ce faire, l'auteur effectue une analyse en termes de coûts de la taxation, qu'il nomme coûts d'efficience. Par ailleurs, dans certains de ses travaux il étudie la question de la conformité en procédant à un élargissement de sa perspective à un ensemble de déterminants socio-culturels présentés comme un "puzzle de la conformité" (Alm, McClelland et Schulze 1999). Le cadre d'analyse ainsi élaboré vise à tenir compte des caractéristiques institutionnelles et sociales, ignorées jusqu'à présent par la théorie de la taxation optimale.

3.2. Taxonomie des coûts d'efficience

Les coûts d'efficience sont habituellement regroupés en trois catégories (Alm, 1996) : les coûts administratifs, les coûts de mise en conformité et les coûts de renforcement légal.

3.2.1. Les coûts administratifs

Les coûts administratifs se décomposent eux-mêmes en trois types de dépenses : les coûts liés à la détection de la fraude proprement dite, ceux qui sont associés à la réduction des comportements d'optimisation et enfin, les coûts administratifs proprement dits, résultant soit de la collecte, soit du traitement des impôts.

Les coûts administratifs présentent quelques caractéristiques intéressantes, lesquelles rendent la modélisation des processus sous jacents plutôt difficile. D'une part, le coût de quête de l'information fiscale varie avec le degré d'accessibilité de l'information recherchée. Il décroît, d'ailleurs, avec le niveau de documentation pratiqué, lorsqu'il s'agit de fiscalité des entreprises (Slemrod, Yitzhaki, 2000). D'autre part, une infrastructure administrative lourde peut engendrer des coûts de personnel non négligeables. Le degré de complexité et le manque de clarté de la loi fiscale pèsent à leur tour sur le budget de l'administration fiscale.

S'agissant de l'évaluation empirique des coûts administratifs, ils ont fait l'objet d'un rapport de l'Inspection générale des finances¹⁰. Il procède à une analyse comparative des fonctions des administrations fiscales dans neuf pays comparables à la France¹¹. Le taux d'intervention sert d'indicateur principal.

Mais le rapport Lépine (mars, 1999) montre également que les coûts administratifs de collecte de l'impôt sont relativement élevés en France. Le coût de gestion de l'impôt rapporté aux recettes nettes varie ainsi de 0,5 % des sommes recouvrées dans des pays comme les États-Unis et la Suède, à plus de 1,5 % dans certains pays européens, comme la France¹², l'Italie et l'Allemagne, la plupart des États soumis à l'étude se situant dans une moyenne proche de 1% (Espagne, Irlande, Pays-Bas et Royaume-Uni). Ces résultats figurent dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Coût de gestion¹ de l'impôt en % des recettes nettes² (en 1997³)

Allema gne	Franc e	Itali e	Pays -Bas	Royaum e-Uni	Canad a	Espagn e	Irland e	Suèd e	Etats - Unis
1,71	1,6	1,52	1,23	1,12	1,05	0,89	0,88	0,52	0,49

Notes du Tableau : ¹ Le coût retenu dans le tableau comprend l'établissement, la gestion, le contrôle et le recouvrement de l'impôt, hors mission douanière ; ² En Allemagne, Espagne, France, Italie et Royaume-Uni les cotisations sociales ne sont pas prises en comptes ; ³ La moyenne se situe à 1,1%. Source : Inspection générale des finances (1999), *Rapport de la mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, sous la supervision de Jean-Luc Lépine, Paris, *miméo*.

¹⁰ Rapport de la Mission d'analyse comparative des administrations fiscales dit "rapport Lépine".

¹¹ Allemagne, Canada, États-Unis, Espagne, Irlande, Italie, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède.

¹² Le coût de collecte de l'impôt en France correspond à 1.6% des recettes nettes, soit 3.9 milliards d'euros.

Plusieurs éléments d'explication, parmi lesquels les modes de gestion de l'impôt en France, la densité du réseau administratif français et la répartition inégale des coûts administratifs entre dépenses de personnel et investissements de modernisation, peuvent être avancés afin de rendre compte de cette divergence.

3.2.2. *Les coûts de mise en conformité*

Les coûts de mise en conformité sont encourus par le redevable à l'occasion des opérations d'assiette et de liquidation de l'impôt¹³. On peut les classer dans deux sous catégories : d'abord, les coûts liés à l'obligation de se conformer à la loi fiscale ; ensuite, les coûts imputables à l'effort de réduction de la "facture" fiscale. Ils sont difficiles à évaluer pour des raisons aussi bien empiriques que méthodologiques. Cependant, différentes études (Sandford, 1995) ont été menées dans le but de mieux identifier le comportement de conformité aux exigences fiscales. Dans ce contexte, la recension des résultats de 15 études (Vaillancourt, 2000) sur le sujet présente des résultats intéressants. L'auteur met en évidence les résultats d'études plutôt récentes (1986-1987) sur les coûts privés de mise en conformité des individus et des entreprises. Il semble que ces coûts décroissent avec la taille des firmes et croissent avec la complexité des sources de revenus. Il est à noter également qu'il y a concordance des résultats pour les firmes sur l'importance des coûts par rapport au PIB et sur l'effet de taille sur ces coûts. Les divergences sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'individus.

Afin de mieux appréhender le comportement de conformité à la règle fiscale, l'administration fiscale américaine, l'IRS¹⁴, a mis en place le programme *TCMP*¹⁵ (Andreoni Erard, Feinstein, 1998). Ce programme calcule la probabilité d'irrégularités pour chaque type de revenu à partir d'audits répétés. Pour l'année fiscale 1988¹⁶ la conformité à la règle fiscale a été relativement forte, avec seulement un tiers des ménages audités ayant sous payé les taxes dues. Rien de comparable n'a été mis en place en France.

3.2.3. *Les coûts de renforcement légal*

Les coûts de renforcement légal sont encourus aussi bien par les institutions fiscales que par les contribuables. On observe deux cas de figure : d'une part, les coûts liés à la sanction éventuelle du côté des contribuables ; d'autre part, les coûts de *monitoring* du côté de l'administration fiscale. Depuis le début des

¹³ On trouvera la définition des opérations relatives à l'établissement et au recouvrement de l'impôt dans Monnier, 1998, pp. 10-13. Elles forment une grande partie de la technologie fiscale que cherche à prendre en compte la nouvelle économie du droit fiscal.

¹⁴ *Internal Revenue Service*.

¹⁵ *Tax Compliance Measurement Program*.

¹⁶ Dernière année d'audit.

années 2000 la France a engagé différentes réformes visant à accroître l'efficacité du système de renforcement légal (Projet de loi de finances, fascicule voies et moyens, 2006). Elles concernent à la fois le mode de pilotage des opérations de contrôle, l'amélioration des relations entre le fisc et le redevable, et la poursuite de la lutte anti-fraude. Ainsi, près de 52 000 opérations de contrôle externe ont été réalisées en 2004, contre 50 371 en 2002. Le taux de sanctions fiscales¹⁷ après contrôle est également en hausse, avec 43% en 2004 contre 31% en 1996. La DGI¹⁸ a donc conforté sa présence exprimée en nombre d'opérations, tout en focalisant son action sur des opérations à contenu frauduleux plus important.

3.3. Les comportements individuels face à la possibilité de fraude

De nouveaux types de modèles ont été proposés dans le cadre de l'analyse des réponses comportementales à la taxation, et notamment concernant les comportements d'évasion et de fraude fiscales. Le cadre d'analyse permettant d'aborder ces questions se fonde sur une approche en terme d'utilité espérée et d'aversion au risque des contribuables. Il s'agit plus précisément des modèles de fraude fiscale de type Allingham-Sandmo (1972)¹⁹ complété par l'extension de Yitzhaki (1974) et des modèles plus généraux de la décision d'évasion et de fraude fiscale, de type Mayshar (1991). Dans ce type de configuration théorique le système fiscal permet de déduire les coûts d'opportunité des différentes activités des contribuables. Le coût d'opportunité de "l'honnêteté" (l'incitation à frauder), est ainsi révélé.

Selon ces modèles, les individus maximisent l'utilité qu'ils espèrent retirer du jeu de hasard de la fraude. Pour ce faire, ils se basent sur un calcul entre les bénéfices et les risques de la fraude fiscale. Le modèle de Mayshar (1991) complète le modèle A-S en intégrant des spécifications institutionnelles sous la forme d'un vecteur T représentant la technologie de l'impôt. Il montre que le niveau de dissimulation des contribuables et la gamme des instruments fiscaux effectivement à la disposition des pouvoirs publics influencent directement les taux marginaux d'imposition. Selon cette approche théorique, la mise en conformité ne dépend que de la probabilité de détection de la fraude et du taux de pénalité subie. La contrainte fiscale est donc la seule raison d'acquiescement de l'impôt.

Or, il existe d'autres facteurs déterminants de la mise en conformité (Graetz et Wilde, 1985). La littérature relative à l'affectation des recettes fiscales (Axelrod, 1984 ; Palfrey et Rosenthal, 1984) souligne que la conformité des

¹⁷ Il s'agit du ratio pénalités/droits rappelés, utilisé pour mesurer l'action anti-fraude du fisc.

¹⁸ Direction Générale des Impôts.

¹⁹ Appelé modèle A-S.

individus dépend de l'idée qu'ils se font de l'utilisation de leur argent par les autorités. Comme le suggèrent les analyses dérivées de Kahneman et Tversky (1979), certains contribuables surestiment la probabilité d'un contrôle fiscal de leur revenu. Ces individus, caractérisés par leur grande aversion au risque, auront alors tendance à "obéir" à la loi fiscale plutôt que les autres.

De plus, des facteurs socioculturels ou psychologiques interviennent dans la décision de conformité des contribuables (Alm, McClelland et Schulze 1999). Les comportements individuels en dépendent, ce qui biaise une fois de plus la collecte fiscale.

Parmi ces facteurs on distingue surtout les normes sociales. Il est difficile de définir ce concept précisément. Néanmoins, il représente en général une ligne de conduite, jugée de la même façon par toute la société, celle-ci lui accordant son accord ou se situant en désaccord avec elle. Ainsi, il semble que les individus se conformant à la loi considèrent la fraude comme "immorale". De plus, la conformité est plus importante dans des sociétés à haute cohésion sociale. Enfin, plus les individus ont un sentiment d'injustice sociale ou de mépris envers les autorités, plus ils auront un penchant pour la fraude fiscale.

L'importance des facteurs non économiques dans la prise de décision de conformité présente un intérêt particulier, mais a fait l'objet jusqu'à présent de peu de recherches, en raison surtout de la difficulté de les conceptualiser et de les modéliser explicitement.

Les résultats expérimentaux d'Alm, Sanchez et de Juan (1995) ou d'Alm, McClelland et Schulze (1999) montrent que tous ces facteurs sont des déterminants importants de la conformité. Plus important peut-être, le rôle des normes sociales est examiné en comparant dans un premier temps les expériences de conformité de différents pays (Espagne versus Etats-Unis), pays dont la culture et l'histoire vis à vis de la conformité diffèrent significativement. Ces comparaisons montrent qu'à la fois le niveau et le changement de conformité en réponse aux innovations politiques varient entre pays. L'étude comparative en question fournit de cette manière-là l'évidence expérimentale de l'impact significatif des attitudes de type sociétal envers la conformité sur le comportement individuel.

3.4. Recommandations de politique publique

La nouvelle économie du droit fiscal analyse la politique fiscale uniquement en termes d'*enforcement* des dispositifs en place. La dissuasion des comportements d'évitement est donc le seul objectif en vue. La volonté de promouvoir la justice sociale par l'utilisation de l'instrument fiscal, ou encore la fiscalité comme levier d'intervention au niveau macroéconomique ou microéconomique, sont absentes de l'analyse.

Dans cette perspective, les modèles théoriques préconisent une politique de lutte contre la fraude à caractère exclusivement répressif (Allingham Sandmo, 1972 ; Mayshar, 1991)). La fraude fiscale est essentiellement combattue à travers l'intensification des contrôles fiscaux et des pénalités infligées en cas d'irrégularités. Les conclusions des nombreux travaux sur le sujet (Sandmo, 1981 ; Kaplow, 1990) confirment l'efficacité de cette politique.

En réalité, il est peu probable que de telles mesures d'*enforcement* soient mises en place. Il est vrai qu'une politique d'*enforcement* à caractère exclusivement répressif génère des ressources fiscales importantes. Son implémentation est cependant coûteuse. Les mesures d'*enforcement* doivent donc être conçues de sorte à pouvoir égaliser les coûts marginaux et les bénéfices marginaux en résultant. Ainsi, il est clair que la lutte contre la fraude ne peut être fondée que sur des mesures répressives ; des facteurs endogènes influencent les comportements d'évitement et doivent donc être intégrés dans l'analyse.

Malgré ces quelques défaillances, le cadre d'analyse de la nouvelle économie du droit fiscal rend compte, au moins partiellement, du caractère coercitif du système fiscal. Dans ce contexte, des recommandations de politique fiscale peuvent être formulées. La prise en compte de l'aspect coûteux des procédures fiscales entraîne donc forcément une modification des règles fiscales de la taxation optimale.

3.4.1. La fiscalité indirecte

En matière de taxation indirecte, ce nouveau cadre d'analyse préconise la proportionnalité des taux d'imposition. Le caractère proportionnel des taux d'imposition garantit une diminution des coûts de mise en conformité et des coûts administratifs, car l'évaluation séparée des assiettes imposables n'est plus nécessaire. Pour des raisons similaires, cette catégorie de taxes réduit sensiblement les incitations à frauder.

De plus, les distorsions induites par ce type de taxes devraient être faibles. Elles surviendraient dans quelques cas de figure particuliers sous la forme de taux marginaux d'imposition plus élevés. Il s'agit d'imposer davantage à la marge des biens qui sont par exemple source d'externalités négatives importantes (comme par exemple l'alcool ou la tabac), ou alors des biens de luxe consommés surtout par les individus en haut de la distribution des revenus.

3.4.2. La fiscalité directe

Pour ce qui concerne la fiscalité directe, la nouvelle économie du droit fiscal prescrit des taux marginaux d'imposition constants, établis sur une assiette large de façon à faire baisser les coûts de mise en conformité. En effet, en présence de taux marginaux d'imposition constants, les contribuables sont moins incités à

s'engager dans des schémas de non-conformité. Par la même, les coûts de gestion de l'impôt se voient baisser.

Par ailleurs, lorsque les taux marginaux d'imposition constants sont établis sur une assiette large, ils engendrent un niveau de ressources fiscales certain, de sorte que les comportements individuels face à la taxation sont moins altérés par les schémas de non-conformité.

3.4.3. *La taxation mixte*

Enfin, si on pratiquait la taxation directe et indirecte simultanément (ou la *tax mix* optimal), cela permettrait, d'une part, l'application de taux d'imposition marginaux encore plus faibles. Les distorsions, liées à la taxation, seraient, par conséquent, moindres. Dès lors, les contribuables se conformeraient davantage à la réglementation fiscale. L'utilisation conjointe de la fiscalité directe et indirecte rendrait, d'autre part, la politique fiscale plus flexible.

Ces quelques recommandations de politique fiscale sont plutôt générales ; pour pouvoir les appliquer au niveau national, il est nécessaire d'étudier de façon plus précise les caractéristiques spécifiques des systèmes fiscaux en question. Néanmoins, elles rejoignent, pour la plupart d'entre elles, les prescriptions de la théorie de la taxation optimale (par exemple Mirrlees, 1971) étudiées dans la première partie. Cela est essentiellement imputable à l'insuffisance de la démarche méthodologique utilisée.

Ainsi, malgré les ambitions ainsi affichées par la nouvelle économie du droit fiscal, elle reste trop dépendante d'une vision du droit fiscal en termes de coûts, ne parvenant pas à prendre en compte la nature des institutions. De plus, elle n'accorde qu'une place relativement marginale à la question de la résolution des conflits. En outre, les problèmes redistributifs et la problématique générale de l'équité fiscale, pourtant clairement posés par les comportements d'évitement, sont également peu interrogés.

4. LA NOUVELLE ÉCONOMIE DU DROIT FISCAL : ÉLÉMENTS DE BILAN CRITIQUE ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE

Les nouvelles approches économiques du droit fiscal (la théorie des systèmes fiscaux optimaux) proposent une reconfiguration méthodologique qui participent au renouvellement théorique initié avec la nouvelle économie du droit. Le cadre d'analyse ainsi modifié permet d'aborder de façon plus précise les systèmes de prélèvement et la technologie de l'impôt. Cependant, cette approche théorique se focalise sur la question des coûts d'efficience, liés au caractère coercitif de la procédure fiscale. La question du droit fiscal est présente dans le sens où le phénomène de résistance à l'impôt est reconnu en tant que tel. Cela étant, les effets d'équité engendrés par les phénomènes de

fuite devant l'impôt, ne sont pas suffisamment abordés. De plus, les mesures "légales" proposées pour lutter contre la fraude sont essentiellement de nature pénale. Le rôle des normes sociales, en ce qui concerne la décision de conformité vis-à-vis de l'impôt, est en partie écarté de l'analyse. Le mode de fonctionnement des institutions, ainsi que leur unité profonde n'y sont pas suffisamment abordés. Ces éléments de critique fournissent également les axes d'un programme de recherche.

Dans une première section, nous évoquons la relation entre la fraude fiscale et l'équité, afin de montrer comment le principe d'équité pourrait être pris en compte dans son ensemble. Ensuite, dans une seconde section, on nous nous penchons sur la manière dont les conflits potentiels entre le fisc et le contribuable sont réellement résolus (Boullez, Schiele, 1997) afin de déterminer quelles pourraient être les orientations d'une recherche. Ceci pointe finalement dans une dernière section sur la nature institutionnelle du système administratif et juridique fiscal selon une double orientation : son évolution et son bouclage.

4.1. La relation entre fraude fiscale et équité

L'intégration des aspects institutionnels et sociaux des procédures fiscales, dans le cadre de l'économie publique normative, implique des modifications en termes de bien-être de sorte que les critères désirables de la taxation (équité, efficacité et efficience) doivent être envisagés sous un nouveau jour.

D'une part, l'approche de l'équité retenue par la théorie de la taxation optimale, l'équité verticale, paraît insuffisante. En effet, la préoccupation principale de la théorie de la taxation optimale consiste à concilier l'efficacité et la redistribution entre riches (plus productifs) et pauvres (moins productifs), ce qui conduit finalement à privilégier l'équité verticale (Salanié, 2002) et à placer l'équité sous la domination méthodologique de l'équité (Monnier, 1999). L'accent mis par la taxation optimale peut être expliqué par le fait que la différenciation entre les unités taxables se fait uniquement par rapport à leur niveau de productivité. Il est en effet difficile de définir précisément les critères de différenciation pertinents entre les individus. Cependant, dans la réalité, d'autres variables de distinction, comme la composition de la cellule familiale, le niveau de compétences acquis etc., entrent en ligne de compte. Ces difficultés conceptuelles rendent difficile le respect du principe de l'équité horizontale, ce qui ne justifie pourtant pas son exclusion dans la recherche du système fiscal "optimal".

D'autre part, la théorie de la taxation optimale ne tient pas compte du fait que les redevables ne sont pas tous égaux devant l'impôt. Certains peuvent échapper partiellement à la perte de bien-être consécutive à l'impôt, tandis que d'autres doivent la subir intégralement (Monnier, 1998). En effet, les individus fortunés, de par leurs sources de revenus différenciées, échappent au moins

partiellement à la taxation. Ainsi, dans la pratique, de nombreux allègements fiscaux portent sur des emplois du revenu plus fréquents chez les catégories les plus favorisées²⁰.

Il convient par ailleurs de souligner que, à recettes fiscales inchangées, les allègements induisent un transfert de charge sur les contribuables qui n'en bénéficient pas, c'est-à-dire compte tenu du profil redistributif des incitations, très fréquemment sur les catégories les plus pauvres (Monnier, 1998).

La nouvelle économie du droit fiscale ne peut se contenter de cette vision partielle de l'équité, notamment dès lors qu'elle fait intervenir les normes sociales et différents facteurs socio-culturels dans la décision de conformité des contribuables. Une vision globale de l'équité paraît nécessaire, et en présence de stratégies d'évitement il conviendrait de reformuler les recommandations relatives aux politiques publiques. Par exemple, deux suggestions peuvent être avancées : d'une part, il faudrait différencier les taux d'imposition en fonction de la propension des contribuables à frauder, ce qui rétablirait *a priori* l'égalité des redevables devant l'impôt. D'autre part, il serait utile de se servir des contrôles fiscaux, capables de remplacer au moins en partie la majoration des taux, d'autant plus pénalisante qu'elle est pratiquée sur des contribuables honnêtes.

La résistance à l'impôt, qui se traduit au plan individuel par la fraude et l'évasion fiscales, alimente les stratégies d'évitement et entraîne donc un coût budgétaire considérable. La lutte contre la fraude implique une bonne évaluation de celle-ci à travers notamment l'élaboration d'une nouvelle méthodologie dans le cadre de la théorie fiscale normative. En considérant simultanément l'ampleur réelle des coûts d'efficacité, et les comportements de fuite devant l'impôt en découlant, il devrait être possible de construire une grille de lecture apte à permettre l'élaboration d'une stratégie de lutte contre la non conformité (comparée aux hypothèses proposées par la théorie de la taxation optimale).

4.2. La question de la résolution des conflits

Le droit fiscal français fait une distinction fondamentale entre la juridiction contentieuse et la juridiction gracieuse qui sont deux modes de règlement des conflits exclusifs l'un de l'autre. Les litiges en matière de droit fiscal peuvent être traités dans le cadre de la procédure contentieuse (Boullez, Schiele, 1997). Le domaine de la juridiction contentieuse relève de la compétence du juge de l'impôt, libre d'annuler ou de confirmer les actes d'imposition. Ledit juge est donc conduit à fixer l'assiette de l'impôt ou même le montant de celui-ci. Il

²⁰ Par exemple, les réductions d'impôts accordées au titre des emplois familiaux ou des investissements dans les DOM-TOM.

s'agit d'un champ d'investigation particulièrement large qui s'étend à toutes les réclamations des contribuables concernant la réparation d'erreurs commises ou le bénéfice d'un droit. La juridiction contentieuse est donc la première étape de la résolution des conflits entre le fisc et le redevable.

Cela étant, l'administration peut renoncer à faire appel au juge de l'impôt ; dans cette hypothèse, satisfaction peut être obtenue sans intervention du juge. Ce mécanisme fait partie des modes alternatifs de résolution des conflits, qui regroupe l'ensemble des dispositifs pouvant aboutir à des remises gracieuses. Selon des modalités et dans une ampleur variables, la juridiction gracieuse permet à l'administration de prendre en compte la situation du contribuable aussi bien pour ce qui concerne le principal que pour les sanctions. De fait les dispositifs de juridiction gracieuse en matière fiscale constituent désormais un mode alternatif de règlement des conflits, une forme de "justice sans le juge". Ce type de dispositif connaît un succès croissant car il conduit à un règlement rapide des conflits et permet de tenir compte du principe d'équité. Il apparaît "comme un instrument de négociation de la créance fiscale et finalement, une technique favorisant le consentement à l'impôt" (Esclassan, 1999, p. 121). C'est particulièrement vrai de la transaction fiscale qui ne peut porter que sur les sanctions fiscales. La transaction suppose des concessions réciproques (Boullez, Schiele, 1997, p. 440), c'est-à-dire qu'elle suppose une négociation dont la conclusion prend la forme d'une convention entre l'administration et le contribuable. Cette convention est définitive et fait donc obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse qui pour sa part fait appel au juge.

De tels mécanismes sont de nature à faire progresser la réalité du consentement à l'impôt, et à rapprocher le contribuable de l'administration. De plus, ils évitent le passage par des procédures pénales lourdes et coûteuses. Il est donc nécessaire de les étudier plus précisément afin de simplifier les voies de règlements légales, à la fois en termes de coûts et en termes de meilleure acceptation de la contrainte fiscale. Des études pointues sur la question permettraient également d'estimer les conséquences d'une application de ces mesures sur le long terme, ce qui inciterait l'administration fiscale à recourir davantage à de tels dispositifs. Or jusqu'à présent le règlement des conflits entre l'administration fiscale et les contribuables ne suscite pas l'intérêt des économistes qui disposent pourtant désormais, avec la nouvelle économie du droit, d'instruments conceptuels susceptibles d'être utilisés efficacement

4.3. Pour une approche de l'institution fiscale

La question du règlement des conflits entre le fisc et le contribuable pointe finalement vers celle de l'appareil administratif et juridique fiscal. Considéré comme une institution ceci a une double implication. En premier lieu, comme

toute institution, le système administratif et juridique fiscal évolue (Hodgson, 1998). Les changements y interviennent non seulement en raison de logiques politiques pouvant le cas échéant relever du choix public, mais aussi sous la pression de la transformation des normes sociales et sous l'influence des solutions apportées aux règlements des conflits que l'on vient d'évoquer. Le droit fiscal français présente en effet la caractéristique d'être fortement affecté par les évolutions de la jurisprudence. A cet égard, le rôle de celle-ci a notablement été renforcé avec l'influence croissante de la Cour de justice des communautés européennes qui constitue désormais un facteur important d'harmonisation (Monnier, 1995).

En second lieu se pose la question du bouclage du système administratif et juridique fiscal. Le droit fiscal se présente en particulier comme un droit composite qui emprunte nombre de ses catégories à d'autres branches du droit. Au cours de son développement le droit fiscal a en effet incorporé des données, des concepts ou des définitions relevant à la fois du droit public et du droit privé. Par exemple, la taxation du bénéfice des entreprises repose sur une construction juridique trouvant ses origines aussi bien dans le droit administratif pour les procédures, que dans le droit commercial pour les définitions de certaines de ses catégories principales. Mais le droit fiscal a aussi exercé une influence déterminante sur d'autres branches du droit comme le droit comptable. Pendant très longtemps, celui-ci a été étroitement dépendant du droit fiscal, la normalisation comptable ne servant qu'à renforcer cette situation. Ce faisant la fiscalité a très longtemps utilisé le droit comptable comme mode de renforcement légal.

Ces interactions entre branches du droit suggère qu'e les phénomènes de conformité et de renforcement ne peuvent être valablement étudiés sans prise en compte de la dimension institutionnelle de l'appareil administratif et juridique fiscal, ce qui ouvre sur un nouveau champ de recherches.

5. CONCLUSION

La réglementation fiscale gère les systèmes de prélèvements fiscaux actuels, à travers notamment, la contrainte qu'elle exerce sur les redevables. De ce fait, les instruments fiscaux modifient les comportements individuels, en les déformant. Afin de rendre compte du caractère coercitif de l'impôt, on s'est proposé, dans la présente contribution, d'étudier la place que les différentes théories de l'impôt, accordent au droit fiscal.

La théorie de la taxation optimale, issue de la rupture méthodologique opérée au sein de l'économie financière publique dans les années 70, recherche une configuration "optimale" du système fiscal. Le cadre d'analyse adopté ignore le caractère coercitif de l'impôt, en considérant les agents économiques,

Etat et redevables, comme totalement bienveillants vis-à-vis de la réglementation fiscale. Or, Slemrod (1970) montre qu'aucune structure fiscale ne peut être mise en place sans dispositif coercitif de collecte fiscale. Autrement dit, la contrainte fiscale garantit l'effectivité des processus de prélèvements fiscaux. La théorie de la taxation optimale est également incomplète dans le sens où elle omet une autre dimension importante de la collecte fiscale : son caractère coûteux.

La nouvelle économie du droit fiscal offre un renouvellement conceptuel en proposant une tentative de réponse aux défaillances de la théorie de la taxation optimale. En effet, la nouvelle économie du droit fiscal s'efforce de prendre en compte l'aspect coercitif de la taxation. Pour ce faire, elle établit un cadre d'analyse autour de la technologie fiscale. Elle prétend ainsi procéder à un véritable changement méthodologique. Désormais, l'analyse laisserait de côté la structure des préférences individuelles, et se focaliserait sur les contraintes consécutives à cette modification.

En réalité, la nouvelle économie du droit fiscal procède uniquement à une progression méthodologique par rapport à la théorie de la taxation optimale. Elle utilise les mêmes outils d'analyse que la théorie de la taxation optimale, identiques à ceux de l'économie néoclassique. Ainsi, la réorientation méthodologique effectuée s'avère sommaire. Cela explique l'étrange similitude de ses résultats en matière de politique publique avec ceux qui sont issus des travaux sur la taxation optimale. De plus, bien que les questions auxquelles elle se propose de répondre paraissent exhaustives, la nouvelle économie du droit fiscal se résume aujourd'hui, à un projet plus modeste qu'au départ.

Afin d'analyser pleinement le caractère coercitif du droit fiscal, il serait nécessaire d'étudier la question de son évolution en fonction de plusieurs variables économiques. D'une part, la contrainte fiscale est un paramètre endogène. D'autre part, sachant que le droit fiscal évolue avec le temps et avec les comportements individuels, il nous est permis d'établir qu'il s'identifie à une institution à part entière. Le changement méthodologique en résultant pourrait s'inspirer des enseignements de l'ancienne école institutionnaliste (Veblen, Commons, Clark).

BIBLIOGRAPHIE

ALLINGHAM M. G. and SANDMO A. (1972), "Income Tax Evasion a Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, volume 1, n° 3-4, pp. 323-338.

ALM J. (1996), "What is an Optimal Tax System", *National Tax Journal*, volume 49, n° 1, mars, pp. 117-133.

- ALM J., McLlelland G. H. and Schulze W. D. (1999), "Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting", *KYKLOS*, Volume 52, n° 2, pp. 141-171.
- ALM, J., SANCHEZ I. and De JUAN A. (1995), "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance", *KYKLOS*, Volume 48, n° 1, pp.3-18.
- ANDREONI J., ERARD B. and FEINSTEIN J. (1998), "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Volume 36, n° 2, juin, pp. 818-860.
- ATKINSON A., STIGLITZ J. (1987), *Lectures on public economics*, Singapour, McGraw-Hill.
- ATKINSON A.B. (1970, réédition 1973), "On the Measurement of Inequality", in ATKINSON A.B. (ed.), *Wealth, income and inequality*, Harmondsworth, Penguin modern economics readings, pp. 46-68.
- AUERBACH A. J. (1985), "The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation" in AUERBACH A. and FELDSTEIN M. (ed.), *Handbook of public economics*, Vol. 1, Amsterdam, Elsevier, pp. 61-127.
- AUTUME A. D' (2000), "L'imposition optimale du revenu : une application au cas français", *Revue Française d'Economie*, n° 3, pp. 3-63.
- AXELROD R. (1984), *The evolution of cooperation*, New York, Basic Books.
- BARRERE A. (1958), *Politique financière*, Paris, Dalloz.
- BENARD J. et ALEXIOU D. (1989), *Revue de théorie sur l'incidence fiscale - Première partie : analyse théorique statique ; Deuxième partie : analyses statiques non concurrentielles et analyses dynamiques*, Mimeo, CEPREMAP.
- BLAKE M. (2002), "Distributive Justice, State, Coercion, and Autonomy", *Philosophy & Public Affairs*, volume 30, n° 3, pp. 257-296.
- BOULLEZ C. et SCHIELE P. (1997), "Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal", *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, No. 7, pp. 437-445.
- BOURGUIGNON F. (2000), "Commentaire sur l'article d'Antoine d'Autume", *Revue Française d'Economie*, n° 3, pp. 65-73.
- BOUVIER M. (1998), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ.
- CORLETT W. J., HAGUE D. C. (1953), "Complementarity and Excess Burden of Taxation", *The Review of Economic Studies*, volume 21, pp. 21-30.
- DELORME R. et ANDRE C. (1983), *L'Etat et l'économie*, Paris, Editions du seuil.

DIAMOND P. A. (1998), "Optimal Income Taxation : An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates", *The American Economic Review*, volume 88, n° 1, mars, pp. 83-95.

DIAMOND P. A., MIRRLEES J. A. (1971), "Optimal Taxation and Public Production (part I and II)", *American Economic Review*, volume 61, pp. 8-27 et 261-278.

DUPEYROUX J.-J. (1998), *Droit de la sécurité sociale*, 13^e édition par RUELLAN R., Paris, Dalloz.

ESCLASSAN M.-C. (1999), "Juridiction gracieuse et sanctions fiscales", *Revue française de finances publiques*, n° 65, mars, pp. 109-121.

GILBERT G. (1996), "La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction", *Revue Française de Finances Publiques*, n° 55, pp. 93-114.

GORÉ F. et JADAUD B. (1984), *Droit fiscal des affaires*, 2^e édition, Paris, Dalloz.

GRAETZ M. and WILDE L. (1985), "The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy", *National Tax Journal*, Volume 38, n° 3, pp. 335-363.

HEADY C. (1993), "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy : a Survey", *Fiscal Studies*, volume 14, n° 1, pp. 15-41.

HODGSON G. M. (1998), "The approach of institutional economics", *Journal of Economic Literature*, volume 36, n° 1, pp. 166-192.

INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES (1999), *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales, Rapport de synthèse*, sous la supervision de LEPINE J.-L., 20 mai, Paris, *mimeo*.

KAHNEMAN D. and TVERSKY A. (1979), "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk", *Econometrica*, Volume 47, pp. 263-291.

KAPLOW L. (1990), "Optimal Taxation with Costly Enforcement and Evasion", *Journal of Public Economics*, Volume 43, n° 2, pp. 221-236.

KOLEVA K. et MONNIER J.-M. (2006), "Les voies de réforme de la fiscalité", in ROUX A. (ed.), *Finances publiques*, Les notices de la Documentation Française, à paraître.

MAYSHAR J. (1991), "Taxation with Costly Administration", *Scandinavian Journal of Economics*, volume 93, n° 1, pp. 75-88.

MIRRLEES, J. (1971), "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *Review of Economic Studies*, Volume 38, n° 2, avril, pp. 175-208.

MONNIER J.-M. (1995), "Les finalités économiques du système européen de TVA et les évolutions de la jurisprudence et de la réglementation", *Revue Juridique d'Ile de France*, mai-juillet, n° 37, 95-103.

MONNIER J.-M. (1998), *Les prélèvements obligatoires*, Paris, Economica.

MONNIER J.-M. (1999), "Introduction générale", in MONNIER J.-M. (ed.), *Dynamiques économique de l'équité*, Paris, Economica, pp. 7-22.

MONNIER J.-M. (2000), "L'équivalence fiscale des revenus et la réforme de l'impôt sur le revenu", *Revue Française de Finances Publiques*, n° 69, mars, pp. 147-178.

MONNIER J.-M. (2003), "La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne", *Revue Française de Finances Publiques*, n° 84, décembre, pp. 91-133.

MONNIER J.-M. (2006), "L'impôt et la contrainte ou la dialectique de l'autonomie et de la responsabilité", *European Journal of Economic and Social Systems*, volume 19, n° 1 pp. 99-110.

MUSGRAVE R. (1959), *The theory of public finance*, New York, McGraw-Hill.

MYLES G. D. (1989), "Ramsey Tax Rules for Economies with Imperfect Competition", *Journal of Public Economics*, volume 38, pp. 95-115.

PALFREY T. R. and ROSENTHAL H. (1984), "Participation and the Provision of Discrete Public Goods: a Strategic Analysis", *Journal of Public Economics*, Volume 24, n° 2, pp. 171-193.

PELLET R. (1999), "Les juridictions et la notion de «ressources et charges publiques» sociales", *Revue Juridique des Barreaux*, n° 57, juillet-septembre, pp. 27-69.

POLINSKY A. M. and SHAVELL S. (2000), "The Economic Theory of Public Enforcement of Law", *Journal of Economic Literature*, Volume 38, n° 1, mars, pp. 45-76.

POSNER R. A. (1986), *Economic analysis of law*, 3^e édition, Boston et Toronto, Little, Brown and company.

PRETOT X. (1995), "La sécurité sociale et les finances publiques", *Revue Française de Finances Publiques*, n° 51, pp. 133-147.

PRETOT X. (1998), "La conformité à la constitution de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998", *Droit Social*, n° 2, février, pp. 164-176.

Projet de loi de finances 2006, *Voies et moyens*, T.2, http://alizer.finances.gouv.fr/budget/plf2006/bleus/pdf/VMT2_PLF2006.pdf.

RAMSEY F. P. (1927), "A Contribution to the Theory of Taxation", *Economic Journal*, volume 37, pp. 47-61.

SALANIÉ B. (2002), *Théorie économique de la fiscalité*, Paris, Economica.

SAMUELS W. J. ed. (2001), *Edwin Seligman's lectures on public finance, 1927-1928*, Amsterdam, Elsevier.

SANDFORD C. (ed.) (1995), *Tax Compliance Costs : Measurement and Policy*, Bath, Fiscal Publications.

SANDMO A. (1981), "Income Tax Evasion, Labour Supply and the Equity-Efficiency Tradeoff", *Journal of Public Economics*, Volume 16, Nn° 3, pp. 265-288.

SLEMROD J. (1990), "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *Journal of Economic Perspectives*, volume 4, n° 1, pp. 157-178..

STIGLITZ J. (1988), *Economics of the public sector*, Second edition, New York, W. W. Norton & Company.

VAILLANCOURT F. (2000), "Les coûts de conformité à la fiscalité des firmes et des individus : une recension des écrits", in MARCEAU N., PESTIEAU P. et VAILLANCOURT F. (eds.), *Economie publique*, Paris, Economica, pp. 215-237.

YITZHAKI S. (1974), "A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis'", *Journal of Public Economics*, Volume 3, n° 2, pp. 201-202.