



La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt

Aurélien Bealeu, Jean-Marie Monnier

► To cite this version:

Aurélien Bealeu, Jean-Marie Monnier. La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt. *Revue française de finances publiques*, 2014, 127, pp.45-60. <hal-00992863>

HAL Id: hal-00992863

<https://hal.science/hal-00992863v1>

Submitted on 9 Mar 2017

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.



HAL Authorization

La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste

L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt

Aurélien Bealeu et Jean-Marie Monnier

Centre d'économie de la Sorbonne,
CNRS et Université Paris1 Panthéon-Sorbonne

Résumé

L'objectif de l'article est de montrer que l'évitement fiscal constitue pour l'économie publique de l'impôt un enjeu décisif révélant ses insuffisances mais indiquant également de nouvelles pistes de développement. Pour cela, un bilan critique de l'économie publique positive et de la théorie de la taxation optimale est proposé au regard de l'évitement fiscal. On montre en particulier que les fondements purement microéconomiques de la théorie de la taxation optimale ne permettent pas la prise en compte de la dimension coercitive de l'impôt, ainsi que l'étude des coûts engendrés par le prélèvement fiscal ni la représentation adéquate des comportements des agents économiques devant la possibilité de fraude. Un renouvellement des hypothèses de l'économie publique intervenu à partir des années 1990 a cependant permis l'émergence d'une nouvelle génération de travaux débouchant en particulier sur un ensemble plus efficace de recommandations dans le domaine de la lutte contre l'évitement fiscal. Mais, faute d'être parvenue à dépasser la rupture méthodologique intervenue durant les années 1970, l'économie publique de l'impôt et de l'évitement fiscal ne parvient pas à en intégrer les dimensions macroéconomiques dans sa recherche d'une fiscalité désirable.

Abstract

The goal of the paper is to show that tax avoidance is of crucial importance for public economics because it reveals its failures but indicates new ways of development. A critical review of positive public economics and of optimal taxation theory is proposed according to the question of avoidance. We show that the purely microeconomic foundations of optimal taxation do not allow the integration of the coercive dimension of taxation, the study of all the costs due to taxation and a correct representation of behaviors in the case of tax evasion. Since the years 1990 a renewal of the hypothesis of public economics permits new generation of researches to emerge and leads to a set of more efficient recommendations in the field of anti-fraud tax policy. But public economics fails to go beyond the methodological split of the years 1970 between micro and macroeconomics of taxation. So it fails to take into account the macroeconomic dimensions of tax avoidance in the determination of desirable tax structure.

La crise des dettes publiques européennes a amplifié le besoin de financement des administrations publiques. Face à un durcissement de leur contrainte budgétaire, les gouvernements ont adopté des stratégies visant à la réduction drastique des programmes de dépenses publiques et/ou à l'accroissement des prélèvements obligatoires pesant sur les populations. Dans ce contexte, la lutte contre l'évitement fiscal est devenue une préoccupation d'autant plus cruciale pour les budgets publics qu'il est la cause d'un manque à gagner fortement croissant et que les dispositifs de contournement des règles légales sont de plus en plus complexes. La question centrale est donc tout à la fois de configurer les systèmes fiscaux de façon à ce qu'ils laissent moins de place à l'évasion fiscale et encouragent les comportements volontairement respectueux des règles fiscales, mais aussi afin de mettre en place des dispositifs contraignants visant à renforcer la conformité à ces règles et à réprimer les pratiques illégales. Cette question n'est pas adressée seulement aux pouvoirs publics, confrontés à leur plus ou moins grande capacité à améliorer le rendement de l'impôt. Elle l'est également aux disciplines qui se fixent pour objectif de proposer un ensemble de recommandations susceptibles d'être traduites en décisions politiques. L'objectif de cette contribution est précisément de montrer que la fraude et l'évasion fiscales forment pour l'économie publique de l'impôt en tant que sous-ensemble disciplinaire, en enjeu décisif révélant ses failles, mais indiquant également des pistes de développement intéressantes. Plus précisément, dans la mesure où la théorie de la taxation optimale, qui constitue la branche normative de l'économie publique de l'impôt, cherche à déterminer les configurations désirables du système fiscal en fonction des objectifs de l'Etat, notre but est de dresser un bilan critique de ses principaux résultats au regard de l'évitement fiscal. Il s'agit donc pour nous de montrer les apports, mais aussi les limites et les lacunes de l'économie publique de l'impôt en ce qu'elle parvient ou ne parvient pas à intégrer les principales dimensions de l'évitement parmi les déterminants du système fiscal optimal.

Pour ce faire, nous procédons en trois étapes. Un premier temps de nature méthodologique effectue un retour sur l'histoire des conceptions économiques des activités publiques. Nous rappelons que le passage des finances publiques "à la Musgrave", c'est-à-dire comme discipline économique, à l'économie publique au début des années 1970 s'est effectué au prix d'une reconfiguration méthodologique aboutissant à une séparation des champs disciplinaires entre micro et macroéconomie des activités publiques. Or, comme nous le montrons dans une seconde étape, les fondements microéconomiques de la théorie de la taxation optimale ne permettent pas de prendre en compte la dimension coercitive de l'impôt, d'étudier correctement les coûts engendrés par le prélèvement fiscal et de représenter de manière adéquate les

comportements des agents économiques devant la possibilité de fraude. De nouveaux développements, articulés sur un renouvellement des hypothèses de l'économie publique, aboutissent à des recommandations permettant la mise en place d'une politique plus efficace de lutte contre l'évitement fiscal. Cependant, l'économie publique de l'impôt échoue à intégrer les dimensions macroéconomiques de l'évitement comme elle échoue d'ailleurs de manière générale à intégrer les dimensions macroéconomiques de l'impôt dans sa recherche d'une fiscalité désirable. C'est ce que nous montrons dans la troisième partie.

I. - DES FINANCES PUBLIQUES COMME DISCIPLINE ECONOMIQUE A L'ECONOMIE PUBLIQUE

L'économie publique occupe aujourd'hui une position dominante au sein de l'analyse économique dans le champ de l'étude des décisions publiques et des conséquences de celles-ci sur l'économie en général et sur l'activité et les comportements des agents économiques en particulier. Elle est pourtant le résultat d'une segmentation des recherches sur les finances publiques laissant à part leur dimension macroéconomique

A. Les finances publiques selon Richard Musgrave

Dans la tradition américaine représentée principalement par Musgrave, l'étude de l'activité publique et de ses conséquences pour l'économie privée, des politiques économiques associées aux opérations de recettes et de dépenses publiques et des circuits financiers publics relevait des "finances publiques", considérées comme une discipline économique. Pour organiser ce domaine d'investigation, Musgrave¹ avait proposé de le simplifier à partir de la fiction d'un Etat bienveillant dont les objectifs du département du budget seraient décomposés en trois grandes catégories : veiller aux ajustements dans la sphère de l'allocation des ressources, dans celle de la distribution des revenus et des richesses, et enfin assurer la stabilisation économique. Il définissait ainsi trois grandes catégories de fonctions assignées aux budgets publics et dans ce cadre, il se fixait pour objectif l'étude de l'ensemble des instruments employés par les pouvoirs publics et de leurs conséquences, tant d'un point de vue microéconomique que macroéconomique. C'est la raison pour laquelle il était selon lui nécessaire de considérer conjointement les politiques budgétaires et monétaires et les instruments de la politique macroéconomique.

B. La "révolution" de l'économie publique

¹ R.Musgrave (1959), *The theory of public finance*, McGraw-Hill, New York.

Le début des années 1970 a été marqué par une double rupture méthodologique. D'une part on a assisté à une généralisation des travaux visant à déterminer les conditions d'optimalité des choix publics en matière fiscale comme dans les autres domaines de l'activité publique². D'autre part s'est produite une nette séparation entre l'économie publique dont l'objet est l'étude positive et normative des conséquences de l'action de l'Etat sur l'économie avec pour méthode la microéconomie, et qui ne s'occupe pour l'essentiel que des fonctions d'allocation et de redistribution, et la macroéconomie des financements publics à laquelle la fonction de stabilisation est abandonnée, et qui s'interroge principalement sur l'articulation entre les trois formes possibles de financement des dépenses publiques (impôt, emprunt et monnaie) et sur les conséquences des déficits publics sur les variables macroéconomiques³.

Par effet de contagion, une évolution du même ordre a été suivie dans de nombreux pays même lorsqu'ils disposaient comme en Allemagne, d'une tradition nationale originale et solide⁴. La France fait partie de ces pays qui ont longtemps développé une tradition nationale relativement originale avec l'économie financière publique qui considérait l'Etat comme un sujet économique particulier, centre de macrodécisions et détenteur du pouvoir de contrainte lequel lui permet de jouer un rôle spécifique⁵. Ce faisant l'économie financière publique procédait par affinités avec les analyses de Wagner ou de Cosciani, ainsi que de Keynes et finalement de Musgrave. Une mutation de l'économie financière vers l'économie publique "à l'américaine" s'amorce durant les années 1970. En 1978, cette différenciation en deux domaines modèle le plan d'un livre portant sur l'analyse économique de la fiscalité publié dans une collection de référence⁶. La standardisation du discours économique sur les finances publiques s'est finalement progressivement opérée en France au cours des années 1980, s'imposant désormais comme une orthodoxie, même si l'économie financière publique subsiste comme hétérodoxie⁷.

² C'est de ce point de vue que les travaux de Diamond et Mirrlees apparaissent comme fondateurs : P. A. Diamond, J. A. Mirrlees (1971), "Optimal Taxation and Public Production (part I and II)", *American Economic Review*, vol. 61, pp. 8-27 et 261-278 ; J.A. Mirrlees (1971), "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *Review of Economic Studies*, vol. 38, n° 2, pp. 175-208.

³ M. Haliassos, J. Tobin (1990) "The macroeconomics of government finance", in B. M. Friedman and F. H. Hahn (eds), *Handbook of monetary economics*, vol. 2, Amsterdam, Elsevier Science Publishers, pp. 889-959.

⁴ J. G. Backhaus (2002), "Old or new public finance? A plea for the tried and true", *Public Finance Review*, Vol. 30, n° 6, November, pp. 612-645.

⁵ A. Barrère (1958), *Politique financière*, Dalloz, Paris.

⁶ B. Bobe, P. Llau (1978), *Fiscalité et choix économiques*, Calmann-Lévy, Paris.

⁷ J.-M. Monnier (2012), "Pour une économie publique hétérodoxe", *European Journal of Economic and Social Systems*, vol. 25, n° 1-2/2012, pp. 7-26.

Avec la séparation des champs disciplinaires tout se passe comme si les fonctions identifiées par Musgrave étaient séparables. Mais pour lui, la division en trois fonctions visait surtout à organiser conceptuellement le sujet traité, car des interactions existent nécessairement entre elles⁸. De fait, la séparation entre la microéconomie et la macroéconomie des financements publics a engendré un cloisonnement des travaux en fonction des méthodologies et des domaines assignés à chaque ensemble disciplinaire.

La question de l'évitement fiscal relève précisément de ces domaines se situant à l'intersection des aspects micro et macroéconomiques de la politique publique et de ses relations avec l'activité économique privée. Avec la mondialisation des échanges, la progressive domination de l'économie numérique et la place croissante des "paradis fiscaux", la fraude et l'évasion fiscales sont devenues des phénomènes massifs captant et détournant une fraction très importante des ressources économiques⁹. Ces pratiques ne sont bien évidemment pas neutres du point de vue économique. Elles provoquent de nombreuses inefficacités, en premier lieu du fait des distorsions qu'elles induisent dans le commerce mondial. En termes d'équité, elles déportent la charge fiscale sur les agents économiques incapables de s'adonner à l'évitement, c'est-à-dire le plus souvent les ménages modestes, tout en réduisant les moyens des politiques de redistribution. Enfin, au plan macroéconomique, elles pèsent sur la croissance, notamment parce qu'elles provoquent une mauvaise allocation de l'épargne et réduisent les fonds disponibles pour l'investissement.

II. – LA THÉORIE DE LA TAXATION OPTIMALE ET L'ÉVASION FISCALE

A. La méthodologie de la taxation optimale et sa critique

Dans l'économie publique de la fiscalité, l'impôt apparaît comme une forme spécifique de coût supplémentaire dont la principale caractéristique est de provoquer une disjonction entre le prix payé par l'acheteur d'un bien ou d'un service quelconque (y compris le travail) et le prix encaissé

⁸ Le chapitre 2 de son ouvrage de 1959 est d'ailleurs consacré à la démonstration de ces interdépendances. Son positionnement dans le plan de l'ouvrage, immédiatement après le premier chapitre portant sur la délimitation des trois branches du budget, montre l'importance que Musgrave accordait à cette question.

⁹ Ainsi, selon le rapport présenté par A. Bocquet et N. Dupont-Aignan à l'Assemblée Nationale en octobre 2013, le montant de la fortune mondiale qui serait "cachée" dans les paradis fiscaux se situerait entre 5000 et 10 000 milliards de dollars tandis que le coût annuel pour les finances publiques françaises de la fraude et de l'évasion fiscales se situerait entre 20 et 30 milliards d'euros pour l'échelle basse et entre 50 et 60 milliards d'euros pour l'échelle haute. Cependant le chiffre de 60 milliards d'euros est souvent retenu dans les commentaires des spécialistes.

par le vendeur. La différence est qualifiée de coin fiscal¹⁰. Elle est encaissée par l'Etat de sorte que le bien-être de l'acheteur et du vendeur sont réduits car la transaction s'effectue pour eux à un prix supérieur (ou moindre selon qu'il s'agit de l'acheteur ou du vendeur) pour des quantités réduites. Mais la perte de bien-être va au-delà de la simple ponction opérée sur le pouvoir d'achat des agents économiques. C'est ce que les économistes nomment l'excès de charge fiscale qui pèse sur l'activité économique à travers les distorsions introduites par l'impôt entre les prix relatifs¹¹. Pourtant, cette analyse menée à partir d'une représentation très simplifiée de la technologie fiscale ignore notamment la dimension coercitive de l'impôt. En conséquence les éventuelles pertes de bien-être engendrées par l'évitement ne sont pas prises en compte puisque l'on fait comme si le civisme fiscal des agents économiques était parfait.

Sur la base de ces prémices, l'économie publique positive cherche à déterminer quelles sont les conséquences économiques de l'impôt. Elle s'est plus particulièrement orientée dans deux directions, la recherche du coût effectif de l'impôt et l'identification des déterminants de la répartition de la charge fiscale entre les agents économiques. Ce faisant, les notions de translation et d'incidence sont mises en évidence. L'économie publique positive de la fiscalité souligne en effet à juste titre que le redevable légal d'un impôt ne le supporte pas nécessairement de façon effective, car il en répercute sur d'autres la charge à l'aide des variables économiques qu'il contrôle (prix, revenu...). Il y a translation au sens où en cherchant à minimiser leur charge fiscale, certains contribuables la reportent sur d'autres. Quant à l'incidence, elle désigne l'impact effectif du prélèvement. L'étude de la translation conduit l'économie publique de l'impôt à formuler 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"¹² ; enfin, certains impôts sont équivalents au sens où leur incidence l'est. Encore une fois, ces résultats sont obtenus sans la moindre allusion à la possibilité d'évitement.

La théorie de la taxation optimale reprend la fiction d'un Etat bienveillant qui doit lever un niveau donné de recettes fiscales à partir d'un nombre limité d'instruments fiscaux en maximisant le bien-être des citoyens. En d'autres termes l'Etat ne cherche pas à retirer du système fiscal le plus de recettes possibles mais se préoccupe sans distinction, du bien-être de

¹⁰On parle de coin socio-fiscal (ou fiscal-social) dans le cas de la transaction salariale.

¹¹Pour une présentation simplifiée, voir J.-M. Monnier (1998), *Les prélèvements obligatoires*, Economica, Paris.

¹²J Benard et D. Alexiou (1989), *Revue de théorie sur l'incidence fiscale - Première partie : analyse théorique statique ; Deuxième partie : analyses statiques non concurrentielles et analyses dynamiques*, Mimeo, CEPREMAP, p. 11.

l'ensemble des citoyens, même s'ils fraudent. Pour choisir les instruments fiscaux et budgétaires qu'il mettra en œuvre, il effectue un arbitrage entre des critères de choix, le plus souvent réduits au nombre de deux, l'équité et l'efficacité. La configuration du système fiscal s'effectue en deux temps. En premier lieu intervient le choix de la fonction objectif qu'il faudra maximiser. Elle est obtenue à partir des fonctions d'utilité individuelles, et donne les préférences de l'Etat au regard du critère d'équité en pondérant le "poids" de chaque agent lors de l'agrégation de leurs utilités¹³. Le plus souvent les recherches effectuées dans ce cadre théorique utilisent des fonctions de type utilitariste, et plus rarement rawlsien. Dans un deuxième temps, la maximisation de la fonction objectif de l'Etat est obtenue en minimisant les pertes de bien-être, c'est-à-dire sous contrainte d'efficacité. Le prélèvement efficace est en effet celui qui minimise les distorsions et qui ne peut être translaté¹⁴. En théorie, des taxes efficaces en ce sens sont concevables. Il s'agit d'impôts forfaitaires, c'est-à-dire reposant sur des caractéristiques des agents n'ayant pas de relation avec leurs comportements économiques. Mais cette "solution de premier rang" rencontre deux difficultés majeures. D'une part les impôts forfaitaires contrarient l'idéal de justice fiscale et sont mal perçus par les agents économiques. D'autre part, les informations sur les redevables sont limitées ainsi que la gamme des instruments fiscaux effectivement utilisables par l'Etat. La faisabilité de la solution de premier rang est donc trop limitée de sorte que la théorie de la taxation optimale propose un ensemble de recommandations de "second rang" dans lesquelles les impôts directs ont une assiette large et sont faiblement progressifs et les impôts indirects nombreux mais à faible taux¹⁵.

Cependant, en réduisant l'impôt à une forme de coût, sa dimension coercitive est négligée. Le coût en bien être de la fiscalité résulte uniquement du coin fiscal, mais pas des dispositifs de collecte. En d'autres termes tout se passe comme si il n'y avait pas d'administration fiscale et que les agents économiques, parfaitement rationnels, étaient guidés par leur seul intérêt, la possibilité de fraude n'étant pourtant pas prise en compte par l'analyse.

B. La nouvelle économie des systèmes fiscaux

Comme le souligne Michel Bouvier, l'impôt "est toujours l'expression d'une autorité étatique"¹⁶. En effet, loin de l'idéal des contributions volontaires, la collecte de ressources publiques, même

¹³ A. Atkinson (1970-1973), "On the measurement of inequality", in A. Atkinson (ed.), *Wealth, income and inequality*, Harmondsworth, Penguin Modern Economics Readings, pp. 46-68.

¹⁴ Pour une présentation simplifiée, voir J.-M. Monnier (2012), "Le système fiscal est-il efficace ?", *Problèmes économiques*, Hors-série, n° 1, pp. 117-124.

¹⁵ Voir J.-M. Monnier (1998), *op. cit.*

¹⁶ M. Bouvier (2012), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, p. 228.

dans un Etat démocratique respectueux de l'autonomie des citoyens¹⁷, nécessite l'intervention de l'Etat et de son pouvoir de contrainte. Il y a en effet une relation étroite entre le consentement à l'impôt et l'exercice de la contrainte publique pour le collecter¹⁸. C'est la raison pour laquelle Joël Slemrod propose de changer les fondements méthodologiques de l'analyse économique de l'impôt car aucune structure fiscale ne peut être mise en place sans dispositif coercitif visant à assurer la collecte effective de l'impôt¹⁹, mais cela signifie que l'administration de l'impôt et sa collecte ont un coût.

Durant les années 1990 la démarche de la théorie de la taxation optimale a fait l'objet de critiques débouchant sur un renouvellement des approches de la conformité²⁰. Ces travaux se proposent de construire un cadre d'analyse autour de la question de la technologie fiscale et de l'étude des comportements individuels de contournement de l'impôt²¹. L'identification des "coûts d'efficience", c'est-à-dire de l'ensemble des coûts à l'administration et à la gestion de l'impôt encourus aussi bien par l'administration que par les contribuables, a constitué le premier axe de développement de ces nouvelles approches. Trois catégories de coûts ont été mises en évidence. Les "coûts d'administration" proprement dits comprennent l'ensemble des dépenses liées à la collecte des prélèvements : recherche de l'information, établissement de l'assiette et calcul des impôts à payer, confection de documentations etc. Les "coûts de mise en conformité" sont encourus par les contribuables dans leurs démarches visant à se conformer à leurs obligations fiscales. Il s'agit en particulier des charges induites par l'obligation de respecter la règle fiscale, mais aussi celles qui sont imputables à la volonté des citoyens de ne pas payer "trop" d'impôt. Enfin, les "coûts de renforcement légal" sont encourus aussi bien par les contribuables que par l'administration fiscale. Il s'agit notamment des sanctions éventuellement supportées à la suite de redressements fiscaux et des coûts de "monitoring" liés à l'amélioration de l'efficacité des dispositifs de contrôle, mais aussi des charges engendrées par l'amélioration des relations avec les redevables...

¹⁷ J.-M. Monnier (2006), "L'impôt et la contrainte ou la dialectique de l'autonomie et de la responsabilité", *European Journal of Economic and Social Systems*, vol. 19, n° 1, pp. 99-110.

¹⁸ M. Blake (2002), "Distributive Justice, State, Coercion and Autonomy", *Philosophy and Public Affairs*, vol. 30, n° 3, pp. 257-296.

¹⁹ J. Slemrod (1990), "Optimal taxation and optimal tax systems", *Journal of Economic Perspective*, vol. 4, n° 1, pp. 157-178.

²⁰ Pour une étude critique de ces travaux voir K. Koleva et J.M.-Monnier (2009), "La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux", *Revue économique*, vol. 60, n° 1, pp. 33-57.

²¹ Voir notamment J. Alm (1996), "What is an optimal tax system", *National Tax Journal*, vol. 49, n° 1, pp. 117-133.

De manière concrète, le rapport Lépine s'était livré en 1999 à une patiente évaluation des coûts de gestion de l'impôt en France et à une comparaison avec les évaluations du même ordre effectuées chez nos principaux partenaires étrangers. Avec ces travaux à la fois théoriques et empiriques, l'efficacité est progressivement devenue un critère pris en compte, aux côtés de l'équité et de l'efficacité, dans les travaux visant non pas à constituer une alternative à la théorie de la taxation optimale, mais plutôt à la généraliser.

Le second axe de recherches a porté sur les comportements des contribuables et les facteurs de la conformité. Il a notamment été développé par recours à la méthodologie de l'économie expérimentale²². Depuis les bouleversements méthodologiques du début des années 1970, quelques modèles théoriques avaient certes traité du problème de l'évitement fiscal, mais sous l'angle de la fraude dans le cadre de l'analyse économique des comportements criminels²³. On débouche ici sur une vision essentiellement répressive de l'évasion : les individus y maximisent l'utilité qu'ils espèrent retirer du jeu de hasard de la fraude, de sorte que leur respect des règles fiscales (leur conformité) ne dépend que de la probabilité de détection de la fraude et du niveau des pénalités encourues. Cette approche conduit à considérer que la seule raison incitant les citoyens à honorer leurs obligations fiscales est la contrainte publique. Elle a pourtant peu influencé la théorie de la taxation optimale puisque la représentation de l'impôt y est demeurée largement inchangée. Il faut d'ailleurs ajouter que s'il existe une corrélation entre la présence de dispositifs visant à encourager le respect des obligations fiscales par le contrôle et les pénalités d'une part, et les comportements "volontairement" respectueux des règles fiscales d'autre part, on peut aussi observer des comportements "paradoxaux". Dans cet esprit, les dispositifs contraignants visant à renforcer la conformité sont parfois l'une des sources de l'évitement. C'est pourquoi le civisme fiscal ne peut seulement résulter de la coercition.

Les travaux conduits surtout à partir des années 1990 mettent en évidence la diversité des facteurs socioculturels et psychologiques influençant la conformité. Le poids des normes sociales²⁴ est particulièrement important, la conformité dépendant du degré de cohésion sociale et du sentiment d'injustice ou du mépris qu'éprouvent les individus envers les autorités.

²² J. Alm (2010), "Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory", *National Tax Journal*, vol. 63, n° 4, pp. 635-658.

²³ L'article de M. Allingham et A. Sandmo ("Income Tax Evasion. A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, vol. 1, n° 3-4, pp. 323-338) date de 1972 et a donné lieu à plusieurs extensions.

²⁴ Au sens de Elster. Voir J. Elster (1989), "Social Norms and Economic Theory", *The Journal of Economic Perspectives*, vol. 3, n° 4, pp. 99-117.

Finalement, un ensemble de recommandations visant à orienter la politique dans le domaine de la conformité ont été avancées. Trois niveaux d'intervention sont ainsi distingués. Le premier niveau correspond au volet répressif de la lutte contre la fraude dont il convient de renforcer l'efficacité. Le second niveau est celui de l'administration de service. En d'autres termes il faut reconfigurer l'administration fiscale de telle façon qu'elle facilite les comportements respectueux des obligations fiscales. On peut observer que cette mutation a amplement été opérée depuis le début des années 2000 par l'administration fiscale française. Enfin, et c'est le troisième niveau, il faut renforcer la confiance des contribuables. Cela signifie qu'ils doivent avoir confiance dans l'honnêteté et l'équité de l'administration fiscale et ne pas douter de l'utilisation et de l'affectation de leurs contributions par les autorités publiques.

La nouvelle grille de lecture économique de la fiscalité centrée sur la technologie de l'impôt et les comportements d'évitement des contribuables a permis un élargissement des questionnements et donc des résultats de l'économie publique des prélèvements obligatoires²⁵. Mais elle ne constitue pas une alternative à la théorie de la taxation optimale et le principe de la séparation des champs disciplinaires entre micro et macroéconomie des financements publics demeure.

III. - QUELLE PRISE EN COMPTE DE LA DIMENSION MACROECONOMIQUE DE L'EVASION FISCALE ?

Faisant une forme de bilan de la rupture méthodologique du début des années 1970 et des travaux qui en sont résultés, Diamond rappelait en 1994²⁶ que la théorie de la taxation optimale est une application en équilibre général de la théorie exposée par Musgrave dans son ouvrage de 1959, mais limitée aux seules activités d'allocation optimale des ressources et de redistribution des revenus. A la fin des années 2000, cette situation n'avait pas changé si bien que Slemrod, tirant les leçons de la crise financière et de la grande récession souligne que l'analyse économique de l'impôt gagnerait beaucoup à intégrer les acquis de la macroéconomie des financements publics dans une perspective de régulation des activités financières et de

²⁵ Ce qui était finalement l'objectif de Joël Slemrod. Voir J. Slemrod (2001), "A General Model of the Behavioral Response to Taxation", *International Tax and Public Finance*, vol. 8, n° 2, pp. 119-128.

²⁶ P. A. Diamond (1994), "Integrating Allocation and Stabilization Budgets", in, Quigley J and Smolensky E. (eds.), *Modern Public Finance*, Harvard University Press, Cambridge, pp. 232-246.

politique publique²⁷. Pourtant, des tentatives d'intégrations des aspects macroéconomiques de la fiscalité dans la théorie de la taxation optimale ont bien été effectuées, mais sans réel succès.

A. Les étroites limites de la "stabilisation optimale"

L'ouvrage de Musgrave et la prise en compte de la stabilisation comme fonction des budgets publics est clairement le produit du contexte économique de l'après guerre tout en s'inscrivant dans la continuité de la pensée keynésienne à laquelle il se référait. Au début des années 1970 le contexte a changé, mais si l'élimination de la fonction de stabilisation est présentée comme une simplification théorique et méthodologique, c'est aussi parce que les bases théoriques de la taxation optimale sont distinctes. Simplifiée à l'extrême, cette dernière cherche à analyser l'arbitrage qu'effectue le gouvernement entre équité et efficacité, le cœur réel de sa problématique se situant dans la relation entre impôt et revenus du travail. Pour la théorie de la taxation optimale, l'efficacité *ex ante* des marchés est postulée tandis que la macroéconomie s'attache à démontrer l'importance de la politique économique dans une optique de stabilisation. Cependant, la situation économique évoluant et les limites théoriques de la taxation optimale apparaissant de plus en plus clairement, les acteurs de la rupture méthodologique des années 1970 ont souhaité renforcer la filiation méthodologique avec Musgrave tout en faisant face aux critiques par l'élaboration de modèles de "stabilisation optimale". C'est l'objet de plusieurs articles de l'ouvrage *Modern Public Finance* publié en 1994²⁸. Mirrlees pose la question du "coût social" des politiques publiques, et utilise un modèle de "stabilisation optimale" pour évaluer l'impact d'une augmentation des impôts visant à financer de nouveaux investissements publics après un déséquilibre²⁹. Pour sa part, Diamond³⁰ revient sur la difficulté que l'on rencontre pour intégrer un troisième critère (complémentaire à l'équité et à l'efficacité) dans la détermination de la configuration optimale du système fiscal. Avec un troisième critère on risque en effet d'aboutir à des effets contradictoires ou à des indéterminations. C'est d'ailleurs pour cette raison que la plupart des modèles de la taxation optimale ne traite que de l'arbitrage

²⁷ J. Slemrod (2009), "Lessons for Tax Policy in the Great Recession", *National Tax Journal*, vol. 62, n° 3, pp. 387-397. Slemrod va même jusqu'à suggérer que dans la grande récession les catégories classiques de l'économie keynésienne ont remplacé les critères d'optimalité classiques de l'économie publique (p. 393).

²⁸ Pour une présentation critique et plus détaillée des différents modèles contenus dans cet ouvrage, voir A. Bebeau (2013), "Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : une incompatibilité théorique ?", *European Journal of Economic and Socvial Systems*, vol. 25, n° 1-2/2012, pp. 73-96.

²⁹ J. A. Mirrlees (1994), "Optimal Taxation and Government Finance", in, Quigley J and Smolensky E. (eds.), *Modern Public Finance*, Harvard University Press, Cambridge, pp. 213-231.

³⁰ P. A. Diamond (1994), *op. cit.*

entre équité et efficacité³¹. Dans son article il utilise une "astuce" qui consiste à remplacer le critère d'équité (c'est-à-dire la redistribution) par la stabilisation de sorte que l'on a toujours deux critères et un arbitrage entre stabilisation et efficacité. La "stabilisation optimale" est évaluée à partir de la question de la production de biens publics considérée comme équivalente à la création d'emplois publics. On peut ainsi traiter de l'arbitrage entre emplois publics et emplois privés. Mais comme avec le modèle de Mirrlees, les résultats obtenus ne sont pas satisfaisants. La dépense publique n'apporte rien, ce qui provient en particulier de ce que les contreparties de celle-ci ne sont pas prises en compte, et qu'il n'y a pas d'effet multiplicateur de la relance. En fait aucun bouclage macroéconomique n'est assuré dans le cadre de ces nouveaux modèles si bien que, chez Diamond par exemple, ce qui domine c'est le coût en utilité de la dépense publique, pas l'effet stabilisateur des emplois créés. Il n'y a donc pas vraiment chez Diamond de règle de décision sous forme d'arbitrage entre allocation et stabilisation puisque l'efficacité dépend de manière croissante des emplois privés et la stabilisation des emplois publics qui ont un coût spécifique en termes d'utilité.

Finalement, ces tentatives d'élaborer des modèles de "stabilisation optimale" dans le cadre de la théorie de la taxation optimale sont confrontées à trois limites principales :

Première limite : On ne peut réconcilier les micro-fondations rigoureuses de la taxation optimale avec la tradition macroéconomique keynésienne. En d'autres termes, on ne peut expliquer les faits macroéconomiques à partir de la microéconomie de l'impôt sans une profonde révision méthodologique.

Deuxième limite : Le rejet des outils keynésiens revient à réduire la fonction de stabilisation à une simple correction des défaillances du marché. En effet, la construction de modèles sur la base d'hypothèses microfondées est inconciliable avec la macroéconomie keynésienne telle que l'entendait Musgrave.

Troisième limite : Dans ces modèles le rôle de l'Etat est très réduit, tout se passant comme si il s'immisçait malgré lui dans l'économie.

De fait l'intégration de la fonction de stabilisation tout en conservant la méthodologie de la taxation optimale, a été opérée au prix de fortes simplifications des hypothèses. C'est pourquoi, les théoriciens ont souvent renoncé à traiter dans un même corpus théorique l'ensemble des problématiques auxquelles un gouvernement doit faire face lorsqu'il traite de la question fiscale. Le développement de l'évitement atteste pourtant de l'ampleur de cet enjeu.

³¹ Sur ce sujet (et d'autres relatifs à la taxation optimale), voir C. Heady (1993), "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy : a Survey", *Fiscal Studies*, vol. 14, n° 1, pp. 15-41.

B. Vers de nouveaux développements ?

Les difficultés que l'on vient d'évoquer expliquent finalement que l'on ait tenté de trouver une méthodologie alternative pour prendre en compte l'impact macroéconomique de l'impôt, en particulier dans les cas de non-conformité fiscale.

Une étude du FMI³² portant sur le cas russe et parue en 2008, s'appuie sur les intuitions issues de la courbe de Laffer. Il s'agit de savoir si la réduction des taux d'imposition permet d'accroître les recettes fiscales et d'améliorer la conformité. Dans les faits, les recettes fiscales de l'impôt sur le revenu ont effectivement augmenté de 20% en un an. Mais la méthode se heurte aux mêmes limites que l'ensemble des travaux sur les "effets Laffer"³³ et l'utilisation des recettes fiscales dans une action stabilisatrice de l'Etat³⁴. L'étude du FMI se concentre uniquement sur l'évasion fiscale et les effets de l'impôt sur l'offre de travail, alors que d'autres facteurs peuvent entrer en jeu, par exemple le renforcement des actions de contrôle qui incite les individus à déclarer des activités appartenant auparavant à l'économie souterraine. De plus, l'impôt considéré ne représentant que 3% du PIB, il semblerait finalement que l'effet positif d'une baisse des taux d'imposition sur la conformité fiscale soit limité.

Les macroéconomistes se sont très peu intéressés à l'analyse des effets macroéconomiques de la fraude fiscale. Cependant, certains travaux empiriques ont tout de même cherché à évaluer le montant des revenus fraudés ou exilés. Une étude de Gabriel Zuckman (2013) a montré que 8% du patrimoine financier des ménages, soit 7 000 milliards d'euros, sont détenus dans les paradis fiscaux, dont 40% (presque 3 000 milliards d'euros) appartiennent à des européens. Cela représente un manque à gagner fiscal considérable qui a des propriétés macroéconomiques évidentes. L'évasion fiscale est une perte sèche à l'échelle nationale (perte de recettes fiscales sans gain en bien être). Le manque à gagner n'est pas compensé alors que le rapatriement des sommes évadées permettrait une baisse de la pression fiscale (baisse de la pression fiscale sur la consommation, l'investissement, les revenus...). De plus, les flux d'épargne "évadés" sont détournés de leur emploi dans l'économie nationale. Par exemple, si un exilé fiscal achète des obligations américaines par le biais d'une banque suisse alors que son revenu a été constitué en France, il n'y aura aucun revenu inscrit à l'actif de la Banque de France. Or, cette épargne aurait

³² Papp T.K., Takáts E. (2008), Tax Rate Cuts and Tax Compliance. The Laffer Curve Revisited, *IMF Working Paper*, 08/7.

³³ Voir Theret B., Uri D. (1988), La courbe de Laffer dix ans après : un bilan d'essai critique, *Revue Economique*, Vol. 39, n° 4, pp. 753-808.

³⁴ Les évadés fiscaux étant souvent des ménages aisés, ils sont aussi les principaux bénéficiaires des dépenses publiques. C'est le cas si l'on considère les niches fiscales sur l'investissement ou les plus-values de cession ou les avantages tirés de l'éducation, des infrastructures etc.

par exemple pu être dirigée vers le financement d'investissements productifs nationaux ou vers celui d'une partie de l'endettement public sans avoir recours à un emprunt sur les marchés ce qui aurait évité de faire porter la charge de la dette sur les ménages résidents³⁵.

Pour autant la prise en compte des effets macroéconomiques suppose de changer radicalement de méthodologie et d'inclure le raisonnement dans le cadre du circuit économique ce qui fait jouer des effets de demande. Cela suppose également de différencier les catégories sociales pour distinguer les différents types d'aversion à l'impôt. Or, la théorie de la taxation optimale suppose l'existence d'un agent représentatif qui est ensuite agrégé au niveau national pour décrire une fonction de bien être collective. Les choix en matière de barème sont affectés par les préférences du gouvernement pour la redistribution et l'efficacité, sans que les objectifs d'équité et d'efficacité puissent être réconciliés. Cette vision est biaisée dès lors que l'on s'intéresse aux motivations de l'évitement fiscal. Ainsi, on peut aisément imaginer qu'un petit entrepreneur n'aura pas les mêmes raisons de frauder qu'une grande fortune ou une grande entreprise. Dans le premier cas c'est la préservation du fruit du travail qui est en jeu alors que dans le deuxième c'est l'optimisation du revenu et le désir d'accumuler qui prédominent.

A ce titre, l'analyse postkeynésienne qui met au cœur de la dynamique macroéconomique la répartition du revenu et considère l'existence de "classes sociales" offre une alternative à l'analyse néoclassique qui considère différents types d'aversions sans distinguer le revenu des agents. Les modèles postkeynésiens semblent ainsi en mesure de répondre aux limites et aux contradictions de la théorie de la taxation optimale car ils prennent en compte les effets macroéconomiques de la redistribution des revenus³⁶, et assurent de ce fait, la complémentarité des fonctions de distribution et de stabilisation. Enfin, contrairement à la théorie de la taxation optimale et aux études sur l'effet Laffer, le multiplicateur de dépenses publiques est pris en compte ainsi que l'impact macroéconomique d'une modification de la structure fiscale. En dépit de travaux déjà anciens mais importants et prometteurs³⁷, l'approche postkeynésienne de la fiscalité reste encore largement en friche. Il y a ici un programme de recherche à développer.

³⁵ Voir Pucci et Tinel (2010) pour une analyse des effets macroéconomiques de la hausse des intérêts de la dette et de la baisse impôts pour les plus aisés.

³⁶ Voir notamment A. Laramie and D. Mair (2000), *A Dynamic Theory of Taxation. Integrating Kalecky into Modern Public Finance*, Cheltenham, Edward Elgar.

³⁷ On fait ici référence à l'article bien connu de M. Kalecki (1937), "A theory of commodity, income and capital taxation" *The Economic Journal*, vol. 47, n° 187, pp. 444-450 et à l'ouvrage non moins connu de N. Kaldor (1955), *An Expenditure Tax*, London, Routledge.