

ANTICIPATION DE L'IMPÔT ET REDISTRIBUTION

par

Alain FOULON (*)

Et il n'est pas douteux que chacun ne paye exactement ce qu'il doit, s'il en était autrement, l'impôt ne rendrait pas la somme qu'on évalue d'après les anciennes impositions; or, s'il ne la rendait pas, on découvrirait la fraude, et celle-ci découverte, on prendrait d'autres mesures pour faire payer. Cette intégrité est d'autant plus admirable qu'elle est devenue rare et qu'on ne la voit déjà plus dans cette nation-là. Discours sur la première décade de Tite-Live.

Livre I-LV, Nicholas MACHIAVEL.

SOMMAIRE

1. Bref aperçu conceptuel et méthodologique.....	92
2. Les effets redistributifs.....	96
3. Remarques et commentaires.....	98
Conclusions.....	104
Bibliographie.....	105

« Qui paie l'impôt? » Le point de départ de la réponse réside sans doute dans la partie de l'économie politique commune à la philosophie politique relative aux conceptions possibles de l'État et aux degrés divers de solidarité acceptée que celles-ci impliquent.

L'abondante littérature qui traite de l'« incidence » de la fiscalité suffit à prouver que ce problème touche au centre même de l'analyse et de la théorie économique et constitue un élément essentiel de la théorie et de la pratique des finances publiques. Ainsi que le souligne Musgrave [20] (1), l'incidence de l'impôt renvoie aux mécanismes de détermination des revenus et des prix, c'est-à-dire au fonctionnement du système économique dans son ensemble.

(*) Directeur-adjoint du C.R.E.D.O.C.

(1) Les chiffres entre crochets renvoient à la bibliographie *in fine*.

Mais force est de constater que la science économique, en ce qu'elle est mesure, n'a jamais apporté de réponse satisfaisante : certes, de nombreuses hypothèses ont été suggérées qui, pour être communément utilisées, s'en tiennent le plus souvent à un « bon sens » qui n'est qu'apparence et laissent un goût d'à peu près, faute de disposer d'instrument pour les remettre en cause.

Nous ne prétendons pas ici donner tort ou raison à ces différentes thèses et hypothèses, pas plus qu'il n'est dans nos intentions de construire un appareil conceptuel général qui permettrait de répondre, en tout état de cause, à la question posée. Notre propos est seulement d'apporter quelques éléments de réflexion pour tenter de répondre à la question : *que se cache-t-il sous l'« incidence » de la fiscalité si l'on considère qu'une partie des contribuables est en mesure d'anticiper l'impôt qu'on lui demandera alors qu'une autre partie des contribuables ne le peut pas?*

Après avoir précisé les concepts utilisés, nous suivrons une démarche en trois temps : a) définition *a priori* de situations exemplaires, volontairement schématiques, b) examen des conséquences et des contrastes engendrés par ces conjonctures, c) analyse, au-delà des résultats constatés le plus souvent de façon mécanique, des conditions et des limites dans lesquelles de telles anticipations peuvent se produire ainsi que de leurs implications dans le maniement de certains concepts économiques.

1. BREF APERÇU CONCEPTUEL ET MÉTHODOLOGIQUE

Le contexte dans lequel nous nous situons est celui de la rétroaction du système fiscal sur la détermination des revenus primaires. On notera que les effets rétroactifs, en tant qu'action d'un facteur donné (l'impôt) sur une situation ou un élément qui lui est antérieur (le revenu primaire), peuvent prendre diverses formes : parmi les plus souvent étudiés, on peut citer l'influence du taux marginal d'imposition sur la propension marginale à travailler ou le rôle du quotient familial sur la taille de la famille. Nous ne nous interrogerons ici que sur un cas particulier : l'anticipation de l'impôt et ses effets sur la redistribution des revenus.

1.1. Nous ne considérons, de façon simpliste, que deux types de fiscalité : d'une part les prélèvements sur le revenu, c'est-à-dire les impôts dont le revenu est l'assiette (I.R., cotisations sociales, I.S.,...), d'autre part les impôts sur la consommation, c'est-à-dire ceux dont la dépense finale des ménages est supposée supporter la charge (T.V.A. et taxes spécifiques).

En première approche, nous ferons abstraction des modalités pratiques de paiement de ces prélèvements (règlement direct par le contribuable, retenue à la source,...) ainsi que de leur périodicité. Nous verrons ultérieurement que ces deux facteurs ne sont pas sans influence et déterminent sans doute en grande partie l'amplitude et la durée des anticipations fiscales.

1.2. Nous appelons *anticipation* le fait pour un agent économique, ou un groupe social, de tenir compte des résultats attendus (la diminution de son revenu disponible en t_{1+n}) d'un phénomène lui-même certain (la taxation en t_1) mais non encore réalisé au moment où l'agent prend une décision (le niveau ou l'augmentation de son revenu en t_0) et dont le phénomène considéré est un des éléments.

L'effet d'anticipation de la fiscalité sur la détermination des revenus ne peut réellement jouer que si deux conditions, nécessaires et suffisantes, sont réunies :

a) être en mesure de calculer *ex ante* le prélèvement qui sera effectué et les conséquences que celui-ci aura sur le niveau de ressources après impôt (information et prévision);

b) être en mesure d'en faire supporter, *ex post*, tout ou partie de la charge par un autre agent économique que celui que la loi fiscale considère comme le contribuable de cet impôt (report ou répercussion).

Ceci peut paraître trivial mais nous verrons que ce sont les limites d'application de l'une ou l'autre de ces deux conditions qui fixent les frontières mêmes des anticipations.

Par ailleurs, elles permettent d'englober toute situation d'évasion non légale de l'impôt, y compris la fraude par dissimulation de revenu, puisque, dans cette hypothèse, le payeur réel est, en tout état de cause, le reste de la collectivité qui, pour un niveau de dépenses publiques donné, doit ou s'endetter (s'il y a moindre rentrée fiscale) ou faire supporter par les contribuables réellement imposés une charge supplémentaire de prélèvement (relèvement de taux ou alourdissement d'autres impôts).

1.3. Dans les situations définies ci-dessous, le revenu obtenu avant tout prélèvement quel qu'il soit, ou *revenu primaire*, est supposé ne comprendre que le revenu du travail (salaires ou revenus de professions indépendantes) à l'exclusion de ceux du capital (intérêts, dividendes, etc.).

1.4. Nous raisonnerons à partir de trois situations schématiques reposant sur les principes suivants :

a) Le revenu primaire subit des prélèvements qui laissent un revenu disponible ⁽¹⁾ dont une certaine part est consommée, supportant elle-même des prélèvements sur la dépense. Le taux global de prélèvement est défini comme la somme de ces prélèvements rapportée au revenu primaire ⁽²⁾.

(1) Le revenu disponible est supposé n'inclure aucun transfert positif (prestations familiales, retraites non imposables, aides sociales, etc.).

(2) Sur les modulations des deux types de prélèvements, cf. notes du tableau I. La progressivité de l'impôt sur le revenu ainsi que celle de l'impôt indirect sur la dépense de consommation, de même que la part de cette dernière par rapport au revenu disponible ont été ajustées grossièrement selon les observations tirées d'enquêtes « revenus » et « conditions de vie ». Toutefois, l'adéquation à la réalité demeure très approximative car les situations retenues ici sont simplifiées, les taux et proportions utilisés étant adaptés de façon à donner des résultats aussi arrondis que possible pour en faciliter la lecture.

b) L'enchaînement précédent est supposé s'appliquer à deux catégories seulement A et B mais, dans les situations II, III, A peut anticiper pour réduire les effets de la fiscalité sur le revenu alors que B ne le peut pas. En d'autres termes, A anticipe les impôts sur le revenu primaire en vue d'obtenir un *revenu disponible désiré* au moins égal à ce que celui-ci serait sans prélèvement direct.

Les trois situations se résument ainsi :

Situation I (de référence)

1) les niveaux de revenu primaire de A et B sont fixés par le marché du travail répondant à des conditions de concurrence et ils ne diffèrent que par la formation respective de A et B, leur mobilité ou les conditions de travail;

2) ni A, ni B ne sont en mesure d'anticiper tout ou partie de l'impôt sur le revenu dans le calcul et l'obtention de leur revenu primaire brut.

Situation II

1) A et B sont salariés d'un même employeur;

2) la masse salariale destinée à rétribuer A et B est fixe et égale à celle de la situation I (175);

3) le salarié A est en position de demander à son employeur un niveau de salaire tel, qu'après impôt sur le revenu, il obtient un revenu disponible égal à celui qu'il aurait dans la situation I avant impôt, c'est-à-dire 100;

4) le salarié B ne peut obtenir que le niveau de salaire brut correspondant à la masse définie en 2), déduction faite du salaire brut versé à A et sans pouvoir anticiper la réduction qui sera faite par l'impôt sur le revenu;

5) le niveau des prix (la concurrence, les conditions commerciales, ...) ne permet pas à l'employeur de répercuter quelle que charge fiscale directe que ce soit sur les consommateurs.

Situation III

1) A et B ne sont plus employés par la même entreprise; leurs revenus sont déterminés par deux procédures distinctes et indépendantes l'une de l'autre et non soumises à la contrainte de fixité de la situation II. A est, par exemple, indépendant et B salarié;

2) A est en mesure, d'une part d'anticiper le prélèvement direct (20 %) effectué sur son revenu primaire de façon à disposer d'un revenu disponible de 100, d'autre part de répercuter l'impôt direct en augmentant le prix de la production qu'il vend au consommateur. C'est-à-dire que A reconstitue son revenu disponible en jouant sur la fiscalité au détriment de B;

3) B se trouve dans la situation I pour obtenir un revenu primaire brut de 75. Mais il supporte une partie de prélèvement supplémentaire sur sa dépense puisque A a répercuté et transformé en impôt indirect le prélèvement qu'on effectue sur son revenu (1).

(1) L'impôt sur le revenu de A, transformé en impôt sur la dépense, a été réparti au prorata des consommations de A et B.

TABLEAU I

Trois schémas d'incidence de la fiscalité directe

	Revenu obtenu avant prélèvement	Barème fiscal sur le revenu (%)	Prélèvement sur le revenu		Revenu disponible (1)	Dépense de consommation (2)	Impôt sur la consommation (3)		Total des prélèvements		Taux global de prélèvement	
			Théorique	Réel			Apparent	Répercuté	Apparent	Réel	Apparent (%)	Réel (%)
	1	2	3	4	5 = 1 - 4	6	7	8	9 = 4 + 7	10 = 4 + 7 + 8	11 = 9/1	12 = 10/1
<i>I. Situation de référence</i>												
A	100	20	20	20	80	56	9,0	0	29,00	29,00	29,0	29,0
B	75	15	11,25	11,25	63,75	51	8,2	0	19,45	19,45	25,9	25,9
<i>II. Prix et masse salariale bloqués, anticipation de A</i>												
A (salarié).....	125	20	20	25	100	60	10	0	35,00	35,00	28,0	28,0
B (salarié).....	50	10	5	5	45	40,5	6,1	0	11,10	11,10	22,2	22,2
<i>III. Revenus de A et B indépendants, prix libres et anticipation de A</i>												
A (indépendant)....	125	20	20	(25) (4)	100	60	10	13,5	35,00	23,50	28,0	18,8
B (salarié).....	75	15	11,25	11,25	63,75	51	8,2	11,5	19,45	30,95	25,9	41,3
<p>(1) Sans transferts sociaux.</p> <p>(2) La part consommée du revenu disponible est supposée décroître de 90 % pour un revenu disponible de 45 à 60 % pour un revenu disponible de 100.</p> <p>(3) L'impôt sur la consommation est supposé légèrement progressif par rapport à la consommation (15 % pour 45 de dépenses et 16,6 % pour 60 de dépenses).</p> <p>(4) Les chiffres entre parenthèses font partie des prélèvements apparents (col. 9) mais sont exclus de la charge réelle (col. 10) puisque supposée reportée proportionnellement sur la consommation (col. 8).</p>												

2. LES EFFETS REDISTRIBUTIFS

2.1. Les résultats auxquels aboutissent ces trois situations peuvent être évalués selon deux perspectives :

— en premier lieu, en n'examinant que les écarts relatifs entre A et B successivement dans les situations I, II et III;

— en second lieu, en analysant les décalages de raisonnement introduit par les situations II et III par rapport à la situation I que l'on considère comme référence.

2.2. Les positions relatives de A et B dans les trois situations

TABLEAU II
Écarts relatifs de A par rapport à B

B=1

Revenu primaire	Prélèvement sur le revenu (réel)	Revenu disponible	Impôt sur la consommation (réel)	Total des prélèvements (réel)	Taux global de prélèvement	
					Appa- rent	Réel
Situation I						
1,33	1,77	1,25	1,10	1,49	1,12	1,12
Situation II						
2,50	5,00	2,22	1,64	3,15	1,26	1,26
Situation III						
1,67	0	1,57	1,19	0,76	1,08	0,46

La situation I mérite peu de commentaires dans la mesure où, d'une part les différents prélèvements sont progressifs et d'autre part, ils contribuent bien à réduire successivement les écarts de revenu disponible et de dépenses de consommation par rapport à l'écart constaté pour le seul revenu primaire ⁽¹⁾. Finalement, l'ensemble de la fiscalité est redistributif de A vers B puisque celui-ci paie proportionnellement moins d'impôts que celui-là. Nous ne nous interrogeons pas ici sur l'équité de tels résultats, mais, toutes proportions gardées à l'égard des chiffres de cet exemple par rapport à la réalité, il convient de souligner que la méthode d'imputation et de lecture de cette situation correspond, pour l'essentiel, à la façon la plus usuelle de présenter la redistribution par la fiscalité : *c'est en ceci qu'elle est considérée ici comme situation de référence.*

(1) On notera toutefois que les écarts de revenu disponible non consommé, c'est-à-dire d'épargne, sont plus importants que ceux des revenus primaires, mais nous avons volontairement écarté la fiscalité sur l'épargne dans cette note.

Dans la situation II, nous arrivons aux mêmes conclusions. La redistribution de A vers B semble même être plus accentuée puisque l'écart de revenu primaire ayant un peu moins que doublé (2,5 contre 1,33), celui du total des prélèvements a plus que doublé (3,15 contre 1,49) déterminant ainsi un écart de taux de taxation entre A et B sensiblement plus important (1,26 contre 1,12).

En apparence, c'est-à-dire selon la même méthode d'imputation et de lecture que celle utilisée dans la situation I, la situation III demeure redistributive de A vers B. Toutefois, les effets sont atténués par rapport à la situation I puisque l'écart de revenu primaire est plus ouvert de 25 % (1,67 contre 1,33) mais celui du total des prélèvements ne l'est que d'environ 20 % (1,80 contre 1,49) déterminant un écart de taux de prélèvement entre A et B nettement plus faible (1,08 contre 1,12).

En fait, l'anticipation de A et le report de son impôt direct sur les prix inversent totalement ces apparences puisque B se trouve payer un total d'impôt de 30,95 et A de 23,50 seulement. C'est-à-dire que l'anticipation, telle qu'elle est supposée jouer ici, permet à A de ne payer que 18,8 % par rapport à son revenu primaire alors que B est taxé au taux de 41,3 %.

De redistributive, dans une lecture orthodoxe de l'incidence de l'impôt, la situation III devient antiredistributive dès lors qu'intervient un comportement d'anticipation qui permet à A d'éluder partiellement les prélèvements qui frappent son revenu.

2.3. L'inadéquation entre la mesure et les concepts analytiques

Les commentaires précédents sont banals parce que comptables et mécaniques ⁽¹⁾. Ils introduisent cependant une deuxième série de réflexions qui touchent à la méthode même de l'analyse et révèlent partiellement le déphasage qui peut exister entre l'enchaînement et l'interdépendance réels des phénomènes et la théorie qui est supposée en synthétiser logiquement l'organisation et le fonctionnement.

Nous avons précisé que la situation I correspond à ce qu'il *se passerait si* d'une part le système économique déterminait les revenus primaires dans une situation de concurrence parfaite (mobilité des facteurs de production, productions homogènes, atomisticité des agents économiques, égalités à la marge des prix et des coûts ainsi que des revenus et productivités, etc.), d'autre part le prélèvement fiscal ou parafiscal était, sans possibilité d'anticipation, à la charge des titulaires du revenu lorsqu'il s'agit d'impôts directs

(1) Nous aurions pu imaginer d'autres situations moins catastrophiques, en particulier introduire des scénarii dans lesquels les rétroactions joueraient au profit de B et au détriment de A. Nous n'avons retenu ces schémas que parce qu'il nous semble que les anticipations et répercussions d'impôts sont sans doute plus le fait des catégories aisées dans la mesure où un haut revenu va souvent de pair avec un niveau d'éducation plus élevé (donc de meilleure appréhension de certains mécanismes et du calcul économique) et une situation dans la hiérarchie sociale plus proche de la décision sur le partage des revenus, mais ceci n'a dans la réalité rien d'absolu comme nous le verrons après.

et à celle des « consommateurs » lorsqu'il s'agit des impôts sur la dépense. Malgré leur inadéquation à la réalité, ce sont les conditions auxquelles se réfèrent, explicitement ou non, la plupart des analystes et des décideurs dans les économies libérales.

A l'inverse, les situations II et III ont été supposées donner des images de la réalité, tout au moins quant aux observations quantifiables sinon quant aux références théoriques qui en synthétiseraient le fonctionnement.

On peut alors juger du décalage relatif existant entre la situation I, abstraite mais définissant les instruments analytiques, et les situations II et III, concrètes et déterminant les mesures.

Nous avons vu que, pour le système fiscal donné ici et en acceptant comme vrais les cadres des mécanismes de concurrence et d'incidence fiscale légale, les situations II et III demeurent apparemment redistributives. Il n'en reste pas moins que l'erreur d'appréciation est importante : en effet, si ces deux situations correspondaient aux références de concurrence qu'on leur applique, on devrait se trouver dans la situation I, c'est-à-dire avec des écarts de revenus primaires sensiblement inférieurs et des résultats redistributifs nettement différents. On s'est simplement trompé de modèle théorique pour expliquer le résultat des observations.

L'erreur devient évidemment plus grande dans la situation III puisque le mécanisme d'anticipation aboutit à inverser les résultats et que les références aux conditions définies dans la situation I cessent totalement d'être pertinentes pour les expliquer.

Il est vrai que le malentendu est en partie un trompe l'œil puisque la comparaison s'opère par un *déplacement virtuel* des situations réelles (II et III) transposées dans une situation hypothétique (I).

Mais cette dernière n'est pas entièrement un mirage; elle existe comme corpus dominant de concepts et de méthodes d'études des phénomènes économiques. Pour autant qu'elle permette de conclure que les objectifs semblent atteints, que le système fiscal est redistributif, elle se trouve ici légitimée. Il ne reste à décider que de l'ampleur des effets redistributifs, c'est-à-dire si les inégalités que l'on prétend réduire sont trop, correctement ou pas assez réduites par les mécanismes fiscaux mis en place.

Néanmoins, une partie essentielle de la réalité est, volontairement ou non, méconnue qui touche aux rouages les plus importants des mécanismes économiques (détermination et partage des revenus primaires, comportements d'anticipation, rapports de force entre groupes sociaux, régime de fixation des prix,...).

3. REMARQUES ET COMMENTAIRES

Les trois situations précédentes sont caricaturales et volontairement outrées. Bien que simplistes, elles n'ont été dessinées que pour susciter une réflexion plus approfondie. Il convient en effet d'examiner d'un point de vue plus général certaines conséquences méthodologiques de telles démarches, notam-

ment à l'égard du concept de revenu. Mais il est également nécessaire d'élargir le raisonnement pour discerner ce que les analyses théoriques et empiriques ont pu apporter comme solutions à ces problèmes et finalement tempérer et surtout relativiser ce que les résultats précédents trop schématiques pourraient laisser supposer, non seulement quant à l'évidence de tels comportements, mais aussi quant à leur généralité et à leur permanence.

3.1. Une des conséquences les plus marquantes de l'anticipation est de contraindre à s'interroger sur le concept de revenu.

Il est clair en effet que sans aucune anticipation, le revenu brut du travail s'identifie au coût du facteur travail (y compris tout prélèvement collectif attaché à celui-ci). C'est le concept de la théorie classique et néo-classique; elle sous-tend implicitement la plupart des mesures du revenu et les méthodes de Comptabilité Nationale. Il définit la situation I précédente qui, à quelques précisions supplémentaires près, préside aux évaluations les plus courantes des effets de la redistribution par l'impôt.

La prise en compte des anticipations brouille la perspective précédente. On peut en effet légitimement se demander si le revenu primaire réel de A est celui qui comprend l'impôt (alors qu'il ne le paie pas) ou son revenu disponible (puisque'il a reporté la charge de l'impôt sur un autre). A notre sens, indépendamment des problèmes de doubles comptes et doubles imputations qu'impliquerait la première conception dans un calcul de la redistribution, il est évident que le revenu primaire doit s'identifier au revenu disponible pour A mais au revenu avant prélèvement pour B. En effet, ce qui est en débat lors de la détermination des revenus ne se situe pas au même niveau pour A et B:

— A « négocie » un montant de revenu désiré hors impôt parce qu'il estime, d'une part que sa qualification, son travail, ses besoins, son mode de vie, etc. justifient ce montant, accepté sur le marché du travail dans lequel il se situe, d'autre part que le report de la charge fiscale (sur un autre agent économique, sur les prix, etc.) est possible même s'il ne le contrôle pas lui-même.

— B « négocie », par contre, un montant de revenu impôt compris car, même si le revenu qu'il désire est supérieur, le marché du travail qui le concerne fixe des limites étroites aux variations possibles de revenu (ou de prix) et ne permet pas de report de charge sur d'autres agents économiques.

Outre les mesures différentes d'un même concept, le revenu primaire, qu'implique un tel décalage dans la définition, celui-ci traduit les inégalités de rapports de force dans l'appropriation des revenus distribuables; c'est la segmentation du marché du travail ou, plus généralement, l'inégalité de pouvoir des groupes sociaux à bénéficier des richesses créées ([1], [2], [4], [25], [26]).

De plus, il est clair que, dans ces conditions, la notion de prélèvement collectif impliquant elle-même une, ou des, formes de solidarité se trouve complètement faussée. Entre l'observation des effets de la fiscalité fondée

sur l'interprétation légale du mécanisme de l'impôt et une réalité où la loi n'est plus la même pour tous, se situent les distorsions au principe de la solidarité en ce qu'il suppose une obligation de ne pas desservir les autres. Si l'on était en mesure d'évaluer l'étendue des anticipations d'impôt, on apprécierait mieux une partie du décalage entre la mesure officielle des effets de la fiscalité et une réalité économique et sociale au sein de laquelle se produisent de telles dérobes.

3.2. Nous ne disposons pas d'instrument qui permette de cerner et d'évaluer l'ampleur des phénomènes d'anticipation fiscale : les travaux sur ce sujet reposent le plus souvent sur des hypothèses dont l'adéquation à la réalité est loin d'être assurée.

En ce qui concerne la fiscalité portant sur les dépenses de consommation (T.V.A., impôts spécifiques, etc.), il convient de distinguer deux catégories d'anticipations possibles. La première est celle de l'entrepreneur qui doit décider du niveau des prix de ses productions. D'une part, l'impôt indirect, en tant que partie du coût et du prix, peut être déplacé en proportions variables d'un produit à l'autre en fonction de la structure des coûts, notamment en modifiant les parts de charges fixes ou d'amortissements, suivant la stratégie de marché appliquée à chaque produit. Pour autant que le consommateur soit le payeur réel de l'impôt indirect, il est certain que de telles modulations des composants de l'assiette de l'impôt sont susceptibles d'introduire des distorsions dans les effets redistributifs, variables selon la structure de la consommation des ménages, par rapport à une situation où les prix auraient une base de calcul homogène et sans péréquation.

D'autre part, selon les conditions de l'offre, c'est-à-dire l'intensité de la concurrence (ou du monopole) et celles de la demande, l'entrepreneur peut être amené, s'il n'est pas totalement maître de ses prix, à faire supporter totalement ou non le poids de l'impôt indirect par les titulaires des revenus du capital (en abaissant la marge bénéficiaire donc le taux de profit) ou par les salariés (par exemple en comprimant le niveau des salaires). Mais de telles anticipations des entrepreneurs et leurs conséquences redistributives ne peuvent être évaluées que par rapport à d'autres situations dans lesquelles l'impôt indirect serait supposé sans influence rétroactive sur les méthodes de calcul et d'imputation des coûts ou sur le taux de profit et les niveaux de salaires, c'est-à-dire par référence à des situations virtuelles dont nous avons dit précédemment dans le paragraphe 2.3. qu'elles sont souvent inadéquates pour expliquer la réalité, en particulier pour résoudre le problème de l'incidence de la fiscalité.

Par contre, si l'on admet que le consommateur supporte, au moins en partie, l'impôt indirect frappant ses dépenses finales, ses possibilités d'anticipation sont extrêmement limitées, hormis le cas de l'achat sans facture. En effet, même si le consommateur prévoit le montant de la taxe qui portera sur son achat, ce qui suppose une bonne connaissance de la fiscalité indirecte frappant chaque produit mais « caché » dans le prix, on discerne mal sur

quel autre agent économique que l'acheteur pourrait être répercutée cette charge et pourquoi, dans ces conditions, ce n'est pas la totalité du prix T.T.C. qui serait reportée plutôt que la seule partie de T.V.A. ou de taxe spécifique ⁽¹⁾.

Dans le domaine des prélèvements assis sur les revenus individuels, la règle la plus générale est de les imputer aux titulaires de ces mêmes revenus. Certes, quelques tentatives ont été faites qui intègrent des comportements d'anticipation : en particulier pour les impôts fonciers aux U.S.A. ainsi que pour les cotisations sociales par Gillespie [11], Brittain [5], Pechman et Ockner [23], Bobe [4] et Foulon et Hatchuel [10]. Mais dans tous les cas, il ne s'agit que d'hypothèses que l'absence d'information statistique ne permet pas de fonder avec exactitude; l'exercice a surtout pour objectif de présenter les variantes limites et leurs conséquences sans se prononcer sur ce que pourrait être éventuellement la réalité à l'intérieur des extrêmes.

L'impôt sur le bénéfice des sociétés est celui qui a suscité, notamment aux U.S.A., le plus de réflexions et de tentatives de mesure des conséquences de son anticipation, visant à déterminer si l'incidence porte sur les propriétaires du capital ou le consommateur. Les démarches suivies par Baumol pour l'oligopole [3] et Harberger pour la concurrence pure [13] aboutissent à des conclusions qui ne sont valables que dans le cadre des analyses théoriques, soumises d'ailleurs à des conditions strictes que l'étude empirique ne permet pas de vérifier. Celle-ci n'est d'ailleurs pas plus satisfaisante puisque les travaux de Gordon [12], Krzyzaniak-Musgrave [15], Cragg-Harberger-Mieszkowski [7], Levesque [17], Mieszkowski [19] notamment aboutissent à des résultats souvent très opposés, selon lesquels l'impôt serait reporté sur le consommateur dans des proportions extrêmement variables, d'environ 16 % à plus du double de la taxe (*cf.* Kilpatrick [14]). Les spécifications des analyses économétriques ainsi que les périodes de référence diffèrent d'un auteur à l'autre, déplaçant ainsi le débat sur les éléments de base constitutifs de ces modèles et l'insuffisance des données statistiques aptes à saisir la réalité. Faute de solution, ici encore la prise en compte de l'impôt sur le bénéfice des sociétés dans les évaluations de la redistribution est en général faite en définissant des variantes qui n'ont d'autres mérites que d'être supposées vraisemblables (*cf.* Gillespie [11], Pechmann-Ockner [23], Bobe [4]), et de définir les conditions dans lesquelles cette taxe est susceptible de jouer, ou non, un rôle redistributif.

En définitive, hormis les pratiques d'évasions illégales (vente sans facture, travail au noir, sous-déclarations, avantages en nature non déclarés, etc.) dont l'ampleur ne peut d'ailleurs être évaluée que très approximativement, les mécanismes d'anticipation fiscale restent immergés dans les mécanismes non encore élucidés de l'économie. Il est évident qu'en raison du poids de l'impôt, sous ces différentes formes, celui-ci est une des variantes influençant

(1) Il est clair que ceux qui sont en mesure de faire passer une partie de leur consommation finale aux frais de leur entreprise (note de frais, frais professionnels, avantages en nature) ne visent pas, au principal, à éviter l'impôt indirect mais, au contraire, à obtenir un revenu supplémentaire exempté de l'impôt direct.

le niveau et l'évolution des revenus et des prix, la rentabilité des capitaux investis, le choix des combinaisons techniques de production, les stratégies de marché, etc. Mais tant que le fonctionnement réel du(des) marché(s) du travail, les modalités de fixation des prix, les processus de décision en matière d'investissement et, surtout, la nature des inter-relations entre ces trois ensembles de facteurs ne seront pas mieux éclaircis, la mesure des anticipations de l'impôt restera du domaine des conjectures.

3.3. Un des aspects importants des anticipations fiscales est de savoir quelle est leur durée dans le temps. Il convient pour cela de distinguer les deux parties de la question :

— d'une part, les réactions à une mesure ponctuelle (augmentation du taux de cotisation sociale, alourdissement de la fiscalité directe, etc.) et celles dues aux modalités générales de l'impôt supposées permanentes, tout au moins à moyen terme;

— d'autre part, les possibilités d'anticipation à court terme et celles qui dérouleraient leurs effets sur le long terme, c'est-à-dire de façon quasi permanente.

En s'appuyant sur les exemples schématiques donnés précédemment, on peut tenter de prévoir quelle est leur évolution possible.

Ce qui fonde le comportement de A dans les situations II et III est le niveau du revenu disponible (pour la consommation ou pour l'épargne) : il y aura donc anticipation, soit si son revenu disponible est, en termes réels, estimé insuffisant pour satisfaire sa consommation et/ou son épargne, soit si, en termes de hiérarchie sociale, son revenu disponible est jugé trop bas par rapport aux normes implicites de mode de vie, de responsabilités, de « mérites », etc. par références auxquelles se définissent les groupes sociaux. En fait, l'anticipation se révélera efficace pour lui dans le premier cas tant que le niveau des prix n'aura pas augmenté pour en annuler les effets, dans le second cas tant que la distribution inter-catégories n'aura pas été ramenée à un éventail jugé « anormal ».

Dans ces hypothèses, l'anticipation n'intervient donc que de façon sporadique produisant des effets instantanés (ouverture de l'éventail des revenus et modification des résultats redistributifs), mais qui s'atténuent dans le temps, voire se diluent complètement.

Mais on peut aussi imaginer que le mécanisme s'auto-entretient par *double rétroaction*; l'impôt éludé et reporté en augmentation de prix déterminera une demande de hausse de salaire de B, et sans doute de A, soulevant de nouveau le problème d'anticipation de la part de celui-ci (cf. Durand [9]). Il est d'autre part concevable qu'un accroissement de la pression fiscale visant, par exemple, à restreindre le revenu réel disponible en période d'inflation provoque des réactions de *compensation* de la part de certains groupes sociaux (syndicats ouvriers, organisations agricoles, ...) de façon à réajuster leur revenu (augmentation des salaires nominaux, hausse des prix agricoles, ...) au niveau de leurs ressources réelles antérieures, la politique de stabilisation

conjoncturelle par la demande créant ainsi, dans l'autre sens, un risque de déstabilisation par les coûts (cf. Lindbeck [18]).

De tels enchaînements comportent en eux-mêmes des germes de spirales inflationnistes dont l'ampleur et la durée dépendent non seulement des données techniques de l'impôt, en particulier de ses modalités de perception et de sa progressivité, mais aussi des délais de réaction des groupes sociaux face aux modifications de l'appareil fiscal. Ceci met en cause les liaisons réciproques prix-revenus ainsi que, et sans doute plus profondément, les comportements à travers lesquels les différents groupes sociaux tentent de maintenir les hiérarchies existantes des revenus réels.

De même, on peut supposer que l'impôt sur le bénéfice des sociétés est anticipé, dans des proportions variables mais de façon constante, lors des déterminations et révisions successives de prix ou, à l'inverse, que son anticipation n'intervient que dans des situations conjoncturelles dues, par exemple, à des conditions favorables de prix relatifs sur un marché spécifique ou selon des variations cycliques, (cf. Gordon [12], Mieszkowski [19]).

Pour juger de la durée des effets d'anticipation, il est donc indispensable de prendre en compte :

— d'une part, le temps propre à la réalisation de l'anticipation (délais entre les sous-périodes t_0, t_1, t_{1+n}) qui dépend des techniques fiscales mises en cause (assiette, taux, périodicité, modalité de paiement, ...);

— d'autre part, la réaction des autres éléments du système économique et social puisqu'en tant que comportement d'adaptation, l'anticipation biaise le jeu des mécanismes considéré comme « normal ». Ceci renvoie, comme précédemment, à la dynamique des inter-relations revenus/prix mais aussi à l'évolution des structures sociales et des rapports de force entre les différentes strates de la hiérarchie des groupes sociaux.

Nous devons constater que les données nécessaires pour mesurer le déroulement et l'intensité dans le temps de ces phénomènes sont presque inexistantes. Il est évident que l'appréciation des effets redistributifs de la fiscalité s'en trouve affectée puisque d'une période à l'autre on ne peut être sûr que les hypothèses initiales ne devraient pas être modifiées pour tenir compte de l'évolution du contexte économique et social.

3.4. Nous ne saurions, par ailleurs, affirmer que l'existence des comportements d'anticipation est générale et que leur diffusion est si fluide qu'ils se retrouvent à chaque stade du processus économique. Plusieurs séries d'éléments viennent en effet en contrarier l'apparition et l'extension.

Les premiers relèvent des mécanismes institutionnels qui fixent certaines bornes aux variations et aux évolutions de prix et de revenus : salaire minimum, négociations sur les échelles de salaires, indexations des revenus, contrôle des prix, accords de modération ou de conventionnement, lutte contre la fraude fiscale, etc. Aucun de ces instruments, sauf le dernier, n'est en soi destiné à prévenir les anticipations fiscales, mais leurs effets indirects

vont dans ce sens puisqu'ils contribuent à limiter les possibilités de report de la charge de l'impôt d'un groupe social sur un autre, ainsi que les réactions en chaîne par double rétroaction ou compensation.

Le deuxième ordre de facteurs concerne le fonctionnement du système économique lui-même qui, comme toute organisation évolutive, élabore ses propres mécanismes régulateurs. Indépendamment des contraintes institutionnelles précédentes, les phases oscillantes de la croissance font naître des rentes incertaines, des surplus instables et modifient l'allocation des facteurs. Ces mouvements transforment de façon plus ou moins maîtrisée la structure et l'éventail des revenus et des prix, créant des opportunités mais aussi des butoirs aux anticipations. Ces derniers ne sont autres que les limites fixées par les conditions du marché aux niveaux et aux rythmes d'évolution des prix des biens et services et des taux de rémunérations. Ceci renvoie à l'analyse des circonstances dans lesquelles s'établissent les équilibres économiques et les débats sociaux.

CONCLUSIONS

A quelques exceptions près, il en est des anticipations d'impôt comme de l'Arlésienne, on ne sait d'elles que ce que les autres en disent sans jamais les voir.

Ce qui paraît certain est que l'interprétation légaliste de l'incidence des prélèvements fiscaux ne peut être retenue de façon absolue et générale en tous temps et tous lieux. Mais en tant que cas particulier des phénomènes de rétroaction et d'incidence, les comportements d'anticipation et la mesure de leurs conséquences ne se laissent pas appréhender aisément car ils sont, par nature, immergés dans des mécanismes eux-mêmes mal connus. Nous partageons à cet égard l'opinion de H. Brochier lorsqu'il estime qu'il n'y a sans doute pas de théorie générale de l'incidence et que les possibilités et les effets des anticipations ne pourront être évalués que lorsqu'on disposera de toutes les données structurelles et conjoncturelles des situations analysées.

Il n'en reste pas moins indispensable de proposer des solutions car les phénomènes en cause déterminent très largement le sens et l'ampleur des effets redistributifs des finances publiques. Si, comme nous le croyons, nous sommes en grande partie encore dans le domaine de l'indécidable, on doit convenir et insister sur le fait que les solutions apportées à ces problèmes dans les analyses empiriques relèvent entièrement de jeux de conventions. Tous sont imaginables mais pour être pertinents, ils doivent être compatibles avec la méthode générale qui prétend rendre compte du fonctionnement des mécanismes plus globaux du système économique, en particulier des facteurs connus qui déterminent les revenus et les prix à partir desquels, dans un second temps, on délimite les circuits redistributifs (*cf.* Peacock-Shannon [22]).

Cet aspect conventionnel, parfois arbitraire, des hypothèses faites sur les anticipations, et plus généralement sur l'incidence de l'impôt, de même que la théorie de référence dans laquelle elles s'intègrent, sont en général passés sous silence.

Enfin, l'adéquation de ces modèles au réel ne peut être parfaite et n'est pas seulement statistique : le choix entre les diverses formulations possibles comme explicatives de ce qui est observé dépend aussi de présupposés doctrinaux, eux-mêmes rarement exprimés.

Les réflexions qui précèdent ne visent qu'à montrer l'incertitude et le flou qui obscurcissent l'analyse de la fiscalité et de ses conséquences redistributives. Il est néanmoins évident que les mécanismes mis en cause par les anticipations ont des implications fondamentales sur l'analyse et la politique économique :

— sur l'analyse, parce qu'ils compromettent toute hypothèse de neutralité de l'impôt à l'égard des processus de détermination des équilibres « naturels » sans que l'on puisse actuellement prendre la mesure des distorsions que l'impôt induit dans le système économique réel par rapport au corpus doctrinal et théorique qui prétend en rendre compte;

— sur la politique économique, parce que celle-ci se fonde trop souvent sur des résultats empiriques dont les aspects conventionnels sont négligés dès lors qu'ils respectent la théorie dominante et ses conventions socio-politiques implicites.

On comprendra que, derrière ces facettes troubles de l'impôt, il existe un autre débat sur « la justice et l'équité » dans cette frontière indécise entre l'économie politique et la philosophie politique.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] BAUDELLOT (C.), ESTABLET (R.) et TOISIER (J.), *Qui travaille pour qui?* Cahiers Libres, n° 354, F. MASPERO, éd., Paris, 1979.
- [2] BAUDELLOT (C.) et LEBEAUPIN (A.), Les salaires de 1950 à 1975, *Économie et Statistique*, n° 113, juillet-août 1979.
- [3] BAUMOL (W.), On the Theory of Oligopoly, *Economica*, août 1958.
- [4] BOBE (B.), Affectation optimale des ressources et redistribution des revenus dans les choix de l'État : étude théorique et analyse quantitative, *Thèse*, Université de Paris-I, 1973.
- [5] BRITAIN (J. A.), The Incidence of Social Security Payroll Taxes, *American Economic Review*, 1971.
- [6] BROCHIER (H.), LLAU (P.) et MICHALET (C. A.), *Économie financière*, Collection Themis, Paris, 1975.
- [7] CRAGG (J.), HARBERGER (A.) et MIESZKOWSKI (P.), Empirical Evidence on the Incidence of the Corporation Income Tax, *Journal of Political Economy*, vol. 75, 1967.
- [8] DUMAS (P.), Le concept de dépenses fiscales, *Revue Banque*, n° 384, mars 1979.
- [9] DURAND (P.), Les équivoques de la redistribution du revenu par la Sécurité Sociale, *Droit Social*, n° 5, mai 1953.
- [10] FOULON (A.) et HATCHUEL (G.), Les effets redistributifs des finances publiques en 1965 et 1970, *Consommation*, n° 3, 1978.

- [11] GILLESPIE (W.), Effects of Public Expenditure on the Distribution of Income, in *Essays in Fiscal Federalism*, R. MUSGRAVE, éd., 1965.
- [12] GORDON (R.), The Incidence of the Corporation Income Tax in U.S.A. Manufacturing 1925-1962, *American Economic Review*, 1967.
- [13] HARBERGER (A. C.), The Incidence of the Corporation Income Tax, *Journal of Political Economy*, vol. 70, 1962.
- [14] KILPATRICK (R. W.), The Short Run Forward Shifting of the Corporation Income Tax, *Yale Economic Essays*, n° 5, 1965.
- [15] KRZYZANIAK (M.) et MUSGRAVE (R.), *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Brookings Institute, Baltimore, 1963.
- [16] LAGARDE (F.) et WORMS (G.), La redistribution problématique nouvelle, *Statistiques et Études Financières*, n° 32, 1978.
- [17] LEVESQUE (R. J.), The Shifting of the Corporation Income Tax in the Short Run, *Studies of the Royal Commission on Taxation*, n° 18, Ottawa, 1965.
- [18] LINDBECK (A.), Is Stabilization Policy Possible? Time Lags and Conflicts of Goals in Public Finance and Stabilization Policy, in *Essays in honour of R. A. Musgrave*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1974.
- [19] MIESZKOWSKI (P.), Tax Income Theory: the Effects of Taxes on the Distribution of Income, *Journal of Economic Literature*, juin 1969.
- [20] MUSGRAVE (R. A.), *Fiscal Systems*, Yale University Press, 1969.
- [21] NICHOLSON (L.), Redistribution of Income, Notes on Some Problems and Puzzles, *Review of Income and Wealth*, août 1971.
- [22] PEACOCK (A.) et SHANNON (R.), The Welfare State and the Redistribution of Income, *Westminster Bank Review*, août 1969.
- [23] PECHMAN (J.) et OKNER (P.), *Who Bears the Tax Burden?* Brookings Institute, 1974.
- [24] Royal Commission on the Distribution of Income and Wealth, Londres, 1975.
- [25] SILVESTRE (J. J.), *Les inégalités de salaires : marché du travail et croissance économique*, P.U.F., 1978.
- [26] VATTEVILLE (E.), Stratégie pour la répartition des revenus, *Economica*, 1975.