



SCIENCES POLITIQUES

MAURICE DUVERGER

---

**FINANCES  
PUBLIQUES**

---

PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

NUNC COGNOSCO EX PARTE




TRENT UNIVERSITY  
LIBRARY

PRESENTED BY

PROF. P. BANDYOPADHYAY

# FINANCES PUBLIQUES



Digitized by the Internet Archive  
in 2019 with funding from  
Kahle/Austin Foundation

THÉMIS

COLLECTION DIRIGÉE PAR MAURICE DUVERGER  
SCIENCES POLITIQUES

---

MAURICE DUVERGER

*Professeur à l'Université de Paris I  
(Panthéon-Sorbonne)*

*Finances  
publiques*

Thomas J. Bata Library  
TRENT UNIVERSITY  
PETERBOROUGH, ONTARIO



---

PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE  
108, BOULEVARD SAINT-GERMAIN, PARIS

H 2109 (D) 48 1971

Dépôt légal. — 1<sup>re</sup> édition : 1<sup>er</sup> trimestre 1956  
(sous le titre *Institutions financières*)

7<sup>e</sup> édition mise à jour : 1<sup>er</sup> trimestre 1971

Tous droits de traduction, de reproduction et d'adaptation  
réservés pour tous pays

© 1956 et 1963, *Presses Universitaires de France*

Le Livre Premier du présent ouvrage est traduit en espagnol  
(Barcelone, 1960)

## AVERTISSEMENT

*Les problèmes de l'Etat ne se situent pas seulement dans l'atmosphère éthérée des principes a priori et des raisonnements logiques, mais sur le terrain des faits, et des plus prosaïques et brutaux parmi les faits : les questions d'argent. L'étude des institutions financières apparaît ainsi comme le complément et le prolongement de celle des institutions politiques. En pratique, ces deux catégories ont été si profondément mêlées dans l'évolution humaine qu'il est difficile de les distinguer : démocratie et impôts, parlementarisme et budget se sont développés en même temps, en s'influençant réciproquement.*

*Nulle part d'ailleurs, sinon dans les finances publiques, n'a retenti avec tant de force l'évolution de l'Etat contemporain. Ce qui rend passionnante leur étude, c'est que deux conceptions s'y affrontent, la classique et la moderne, celle-ci tendant de plus en plus à évincer celle-là. Mais l'une et l'autre ne sont que les reflets des deux conceptions rivales de l'Etat, en lutte depuis un siècle : celle de l'Etat libéral, confiné dans des fonctions militaires, policières et judiciaires, et celle de l'Etat interventionniste, assurant la régulation de la production et des échanges, établissant l'égalité dans la distribution des revenus, protégeant contre les risques et les aléas sociaux. Ce conflit, il est essentiel qu'on en prenne conscience, non seulement sur le terrain des idées générales, mais surtout sur le terrain des conséquences concrètes et des techniques d'application. Rien ne le permet mieux que l'étude des finances publiques.*

*On s'est efforcé de rendre aussi accessible que possible l'approche des problèmes financiers, qui sont réputés difficiles. On a essayé de les exposer avec la plus grande simplicité : on n'a pas hésité, quand le besoin s'en faisait sentir, à allonger certaines explications, voire à user de redites et de répétitions. Le succès de la tentative faite il y a quinze années avec notre petit livre sur Les Finances publiques, qui sert aujourd'hui d'ouvrage d'initiation dans plusieurs pays, nous a encouragé dans cette tâche. Il nous persuade qu'on peut faire comprendre les problèmes financiers, même les plus ardues, à des personnes qui n'ont par ailleurs aucune formation technique ou économique.*

*L'auteur exprime sa reconnaissance à M. Alain Dupas, administrateur à l'Assemblée nationale (Commission de la Production et des Echanges), qui a bien voulu revoir l'ensemble du texte et des figures pour la mise au point de cette septième édition.*

M. D.

## INTRODUCTION

### FINANCES CLASSIQUES ET FINANCES MODERNES

La science des finances a profondément évolué depuis trente ans. Cette évolution ne concerne pas seulement les procédés techniques, les moyens, mais la conception même des finances publiques, les fins qu'on leur assigne dans l'Etat. Financiers classiques et financiers modernes utilisent souvent, on le verra, les mêmes procédés : mais ils ne les utilisent pas dans les mêmes buts.

L'évolution des finances publiques est la conséquence et le reflet de l'évolution de l'Etat. La science financière classique, telle que ses maximes ont été exprimées par le baron Louis, Léon Say ou Gaston Jèze, était liée à l'Etat libéral du XIX<sup>e</sup> siècle, à « l'Etat-gendarme » des économistes disciples d'Adam Smith, à « l'Etat-bourgeois » des marxistes. Le principe fondamental était d'abord de limiter au minimum les activités de l'Etat, de le confiner autant que possible dans les tâches traditionnelles de police, justice, armée et diplomatie, en réservant tout le reste à l'activité privée. Dans le domaine économique surtout, l'Etat devait s'abstenir et laisser jouer librement les initiatives individuelles, la libre concurrence et les « lois du marché ». Le but des finances publiques était donc de fournir à l'Etat les ressources nécessaires pour couvrir les frais des tâches d'administration qui lui étaient réservées. L'essentiel était que ces finances publiques aient aussi peu d'influences que possible sur les finances privées et l'activité des particuliers : ce qui était réalisé dans la mesure où les dépenses de l'Etat étaient faibles

et où elles se trouvaient exactement équilibrées par rapport à ses recettes. Avant 1914, les dépenses publiques étaient inférieures à 15 % du revenu national en France et dans les principaux Etats du monde. Elles se situaient normalement entre 10 et 15 %.

Aujourd'hui, les dépenses publiques atteignent et dépassent normalement 30 % du revenu national, bien que les moyens techniques et le développement de la production aient beaucoup élevé le niveau de celui-ci. Cet accroissement considérable traduit une évolution profonde du rôle de l'Etat. Aujourd'hui, on ne croit plus — même dans les Etats dits « capitalistes » — à la supériorité inconditionnelle de l'initiative privée dans le domaine économique. On constate que la libre concurrence, abandonnée à elle-même, tend à se détruire par la constitution d'ententes corporatives et à évoluer ainsi vers une restriction consciente de la production (malthusianisme). On reconnaît que la répartition des richesses et des risques, telle qu'elle résulte des lois économiques libérales, est profondément injuste et que l'opinion publique ne tolère plus cette injustice. Même dans des pays qui proclament encore leur foi dans le capitalisme libéral (comme les U. S. A.), l'Etat ne se borne plus à ses tâches militaires et policières traditionnelles. Il intervient dans la vie sociale, pour stimuler la production dans les périodes de crise, pour empêcher la hausse des prix et maintenir le pouvoir d'achat de la monnaie dans les périodes d'inflation, pour assurer en tous temps une meilleure utilisation des richesses du pays et une meilleure distribution du revenu national. A l'Etat libéral a succédé ainsi celui que ses ennemis appellent avec une nuance péjorative « l'Etat-providence » (*Welfare State*), chargé d'assurer le bien-être de ses citoyens, ou encore « l'Etat-faustien », qui organise et dirige l'ensemble des activités nationales, comme le héros du Second Faust.

Pour cet Etat moderne, les finances publiques ne sont pas seulement un moyen d'assurer la couverture de ses dépenses d'administration : mais aussi et surtout un moyen d'intervenir dans la vie sociale, d'exercer une pression sur les citoyens pour organiser l'ensemble de la nation. Les techniques financières constituent ainsi un procédé d'interventionnisme de type ori-

ginal. On pourrait opposer à cet égard l'intervention par contrainte et l'intervention financière. Supposons que l'Etat veuille développer les entreprises de type A et limiter les entreprises de type B : il peut proscrire les premières et obliger à créer les secondes ; mais il peut aussi frapper de taxes très lourdes les entreprises A et accorder des dégrèvements fiscaux aux entreprises B. S'il veut interdire à certains produits étrangers l'entrée du territoire national, il a le choix entre les contingents et prohibitions ou les droits de douane. S'il juge utile de limiter les consommations des individus en période de pénurie pour égaliser les sacrifices, il peut établir un rationnement autoritaire, avec l'immense appareil de contrôle et de police exigé par celui-ci ; mais il peut aussi confisquer par l'impôt le pouvoir d'achat excédentaire. S'il veut lutter contre le chômage et atteindre ce « plein emploi » qui est un élément fondamental de l'équilibre économique, il peut enrégimenter de force les chômeurs et organiser un système de travail forcé ; mais il peut aussi développer les dépenses publiques, notamment dans les secteurs en crise, en sacrifiant au besoin l'équilibre budgétaire.

Cette évolution des finances publiques n'est pas comprise par une grande partie de l'opinion, qui vit encore sur les souvenirs des principes qui lui ont été enseignés il y a un quart de siècle. Cette incompréhension est renforcée par l'attitude de la grande presse et de beaucoup d'hommes politiques, qui vantent les bienfaits de l'orthodoxie : car l'évolution de l'Etat moderne tend à plus d'égalité ; et cette évolution n'est pas admise évidemment par ceux qui profitent de l'inégalité. Il est naturel que les privilégiés défendent leurs privilèges. Il est commun qu'ils ne le fassent point ouvertement, mais de façon détournée, en se réclamant de principes généraux qu'on revêt d'un caractère sacré. Il faut ajouter enfin que les finances classiques, par la ressemblance de leurs règles avec celles des finances privées, avaient pour elles l'avantage de la simplicité et du bon sens ; les finances modernes, dont les techniques sont plus complexes et plus difficiles, ont un caractère plus ésotérique et plus choquant pour l'opinion commune. Il n'est pas facile, dans ce domaine comme dans les autres, de faire table rase de toutes

les idées préconçues et surtout des illusions du bon sens. Dire que l'essentiel de l'impôt n'est pas de procurer de l'argent à l'Etat, mais d'en priver les citoyens, cela paraît absurde bien sûr ; mais cela correspond à la vérité dans certaines circonstances. N'est-ce pas moins absurde après tout que prétendre que cette cheminée de marbre, dure et glacée, est un agglomérat d'électrons en mouvement perpétuel, ce qui est vrai ? Il faut nous habituer désormais à vivre dans un monde où les vérités ont pris une allure de paradoxe.

### § 1. LES FINANCES PUBLIQUES CLASSIQUES

Pour assurer le fonctionnement de l'Etat, des dépenses sont nécessaires : il faut payer les fonctionnaires et les fournisseurs, entretenir les locaux et le matériel, distribuer des subventions et des secours, etc. Comment l'Etat va-t-il couvrir ces dépenses, qu'on appelle dépenses publiques ? La réponse à cette question forme l'objet même de la science des finances, dans sa conception traditionnelle. En la cherchant, on s'aperçoit immédiatement que les ressources de l'Etat sont toujours tirées d'un prélèvement sur les citoyens. La science des finances consiste donc, en dernière analyse, à répartir entre ceux-ci le poids des dépenses publiques. La portion supportée par chacun s'appelle charge publique.

Dans la notion classique, la définition complète des finances publiques est donc la suivante : « science des moyens par lesquels l'Etat se procure et utilise les ressources nécessaires à la couverture des dépenses publiques, par la répartition entre les individus des charges qui en résultent. »

1<sup>o</sup> *Les finances publiques, science de la couverture des dépenses publiques.* — Selon Gaston Jèze, l'ensemble de la science des finances se résume dans la formule suivante : « Il y a des dépenses publiques ; il faut les couvrir. » Tout problème financier se ramène à un problème de couverture de dépenses.

L'affirmation n'a pas besoin d'être démontrée pour les questions d'impôt et de ressources publiques en général : par définition même, leur raison d'être est d'assurer le règlement des dépenses de l'Etat. La chose est tout aussi évidente pour les

problèmes de crédit public et d'emprunt : comme les particuliers, l'Etat recourt au crédit pour acquitter la partie de ses dépenses que ses ressources ordinaires sont momentanément insuffisantes à couvrir.

A première vue, les questions budgétaires et comptables semblent moins directement liées à la couverture des dépenses. Mais le rôle du budget n'est-il pas en définitive de fixer *ne varietur* le chiffre des dépenses à couvrir (budget des dépenses) et de prévoir les ressources correspondantes (budget des recettes) ? Et les règles minutieuses de la comptabilité publique n'ont pas d'autre motif essentiel que d'éviter le gaspillage des recettes pour des dépenses non prévues au budget, afin de permettre aux autres d'être couverts normalement.

2<sup>o</sup> *Les finances publiques, science de la répartition des charges publiques.* — Les ressources de l'Etat consistent dans des prélèvements sur les biens des particuliers qu'on appelle charges publiques (au sens large : sur un sens plus précis et plus restreint, cf. p. 76). La science des finances s'efforce de répartir équitablement ces charges entre les citoyens. Ce caractère est évident en matière d'impôt, qui est un prélèvement forcé de l'Etat sur les revenus ou la fortune des particuliers. Déterminer les chiffres respectifs des impôts payés par les contribuables, c'est répartir entre eux les charges publiques.

Quand l'Etat tire des revenus de la vente des biens de son domaine ou des prestations de ses services, le caractère de répartition est moins net : car celui qui paie reçoit des avantages correspondant à son sacrifice. En réalité, cela suppose que l'Etat a choisi entre deux systèmes : offrir gratuitement l'usage du domaine et des services et répartir la charge qui en résulte entre les citoyens par le moyen de l'impôt, ou répartir cette charge entre les seuls usagers du domaine et des services en leur faisant payer un prix pour cet usage. Il s'agit toujours de la répartition d'une charge publique.

Il en est de même dans le cas de l'emprunt, malgré l'apparence également contraire ; l'emprunteur ne supporte point de charge proprement dite ; il retire un avantage, il fait un placement. Mais l'Etat doit ensuite assurer le service des intérêts et le remboursement du capital et trouver de nouvelles res-

sources (par exemple en augmentant les impôts), c'est-à-dire établir de nouvelles charges à répartir entre les citoyens. Préférer l'emprunt à l'impôt, c'est en réalité préférer un impôt futur à un impôt immédiat, c'est-à-dire faire peser une charge sur la génération future et non sur la génération présente : le problème est celui de la répartition des charges publiques dans le temps, pour les classiques (on verra plus loin qu'ils se trompent sur ce point : cf. p. 190).

L'établissement du budget se rattache au même problème central : le budget des dépenses détermine la charge à répartir, le budget des recettes fixe les règles de la répartition. Et les principes de la comptabilité publique ont pour but essentiel, comme nous l'avons déjà signalé, d'assurer une exacte application du budget, c'est-à-dire d'empêcher qu'on modifie la répartition des charges établies par lui.

3<sup>o</sup> *Les finances publiques et l'égalité devant les charges publiques.* — Dans les finances publiques classiques, le fonctionnement de ce mécanisme de répartition, dont on vient d'inventorier sommairement les différentes pièces, est dominé par un grand principe général : celui de l'égalité devant les charges publiques. Certes, l'application de la règle se heurte à de très grandes difficultés pratiques et la conception même de l'égalité a varié au cours des siècles. Mais la règle elle-même est toujours demeurée à la base des finances classiques. La répartition des charges publiques entre les citoyens doit se faire de telle façon que le sacrifice imposé à chacun soit égal au sacrifice exigé des autres.

On voit que le trait essentiel de la conception classique des finances publiques, telle qu'on vient de la rappeler et telle qu'on la trouvera magistralement développée dans les ouvrages de Gaston Jèze, qui lui a donné sa rigueur et sa cohérence, est qu'elle définit la science des finances à la fois par son but (assurer la couverture de l'État) et par les moyens employés (répartir également les charges publiques entre les citoyens), sans qu'aucune opposition puisse exister entre ces deux aspects : il n'y a pas d'autre moyen d'assurer la couverture des dépenses publiques que d'en répartir les charges entre les citoyens, et cette répartition doit être égalitaire.

## § 2. LES FINANCES PUBLIQUES MODERNES

La première transformation de la notion classique de finances publiques a consisté à dissocier les moyens des buts : au fur et à mesure de la substitution de l'interventionnisme au libéralisme, on s'est aperçu en effet que les techniques financières constituaient pour l'État des procédés très efficaces d'intervention, dans le domaine économique et social notamment, en dehors de toute idée de couverture des dépenses publiques. On a donc abouti à un élargissement notable du domaine de la science des finances tel que le définissait la notion classique.

Du même coup, la définition des finances publiques est devenue beaucoup moins précise. On pourrait dire qu'elle est dans la conception moderne : « la science qui étudie l'activité de l'État en tant qu'il emploie des techniques particulières, dites techniques financières : dépenses, taxes, impôts, emprunts, procédés monétaires, budget, etc. » C'est uniquement une définition par les moyens, les buts n'étant pas différents de ceux qu'on reconnaît à l'activité de l'État en général.

1<sup>o</sup> *L'élargissement du domaine des finances classiques.* — Sous ce premier aspect, la notion moderne de finances publiques ne met pas en cause l'idée de couverture des dépenses par une égale répartition de leur poids entre les citoyens. Elle conserve cette orientation primitive de la science financière : mais elle lui en ajoute une autre.

Depuis longtemps, l'utilisation des droits de douane dans un but protecteur, et non dans un but fiscal, avait montré que les procédés techniques successivement inventés et perfectionnés au cours des âges pour assurer la couverture des dépenses publiques (revenus domaniaux, taxes, impôts, emprunts, manipulations monétaires) pouvaient être détournés de leur destination première et employés à réaliser une intervention de l'État dans les différents domaines de l'activité sociale, et notamment dans le domaine économique. Peu à peu, le procédé s'est généralisé. On a vu ainsi des impôts à but familial et nataliste (impôts sur les célibataires), des impôts destinés à assurer une certaine égalité sociale des indi-

vidus (impôts sur les successions, à caractère de confiscation), des impôts servant à orienter l'activité économique (surtaxes sur les formes d'entreprises dont on veut détourner les individus, détaxes sur les formes d'entreprises vers lesquelles on veut les attirer), etc. De même, l'emprunt a servi à « pomper » une partie des billets en circulation, afin d'éviter que la pression sur les prix du pouvoir d'achat excédentaire ne produise une dévalorisation de la monnaie. Toutes les techniques financières ont été ainsi progressivement détournées de leur but.

Peu à peu, s'est surposé à cette utilisation fragmentaire des techniques financières dans un but d'intervention, un emploi raisonné de l'ensemble du mécanisme financier. Il a suffi pour cela de prendre conscience que ce mécanisme ressemblait à une sorte de gigantesque pompe aspirante et foulante, qui redistribue entièrement à certaines catégories sociales les revenus qu'elle prélève sur d'autres catégories : en orientant soigneusement le prélèvement d'une part et la redistribution de l'autre, c'est-à-dire en opérant une sorte de « filtrage » des revenus privés, on peut donc exercer une action générale sur l'ensemble de la vie économique et sociale.

Au terme de cette première étape, la science des finances se définit désormais par les techniques utilisées et non par le but poursuivi : les finances publiques modernes et les finances publiques classiques étudient exactement les mêmes procédés. Mais celles-ci conçoivent seulement ces procédés comme mode de couverture des dépenses publiques ; celles-là s'appliquent au contraire à analyser *de plus* leur emploi pour réaliser une intervention de l'Etat en matière économique, sociale, politique, etc. La notion de science des finances se trouve donc notablement étendue. Elle comprend désormais deux domaines : l'étude de l'usage des moyens financiers dans un but financier (couverture des dépenses) et l'analyse de leur utilisation dans un but interventionniste (action de l'Etat sur les activités privées).

2<sup>o</sup> *La transformation des techniques financières classiques.* — L'exercice d'une fonction a toujours une influence très grande sur la structure des organes. Si l'on a pu démontrer que les moyens modifient profondément les fins, il est indéniable que les fins transforment non moins profondément les moyens. On

comprend donc que l'usage des techniques financières dans un but d'intervention ait entraîné des répercussions sur la structure de ces techniques elles-mêmes. Il n'est pas possible de dresser le tableau complet de ces transformations dans le cadre de cette introduction. On se borne à en citer quelques exemples typiques.

La transformation de la technique de l'impôt sous l'influence de l'interventionnisme est sans doute la plus connue : aménagement familial dans un but nataliste, variabilité des taux suivant les types d'activités économiques, tout cela est trop banal pour qu'il soit nécessaire d'y insister. Ce sont là des modifications de structures assez légères. D'autres, moins souvent aperçues, sont plus profondes : citons le versement d'une partie de l'impôt à un compte bloqué avec remboursement ultérieur au contribuable. Dans ce système, appliqué en France pendant la guerre avec le prélèvement sur les excédents des bénéficiaires, l'impôt n'a plus le caractère d'une amputation des revenus du contribuable au profit de la collectivité publique, mais d'un procédé d'épargne forcée qui rend provisoirement indisponible la partie des ressources prélevées.

Dans l'ensemble, ces modifications de structure affectent toutes les branches de la science des finances, toutes les techniques qu'elle emploie (taxe, impôt, emprunt, budget, comptabilité, contrôle, etc.) : mais elles ne présentent pas toujours la même importance. A cet égard, il semble que ce soit dans le domaine budgétaire que les modifications en question aient pris la plus grande extension. L'économie dirigée aboutit à bouleverser complètement la structure du budget classique. Autrefois simple prévision comptable des recettes et des dépenses de l'Etat, le budget est lié désormais à l'ensemble de l'activité économique du pays.

3<sup>o</sup> *Les contradictions entre la conception classique et la conception moderne.* — Des contradictions naissent ainsi entre la notion moderne et la notion classique des finances publiques. L'égalité devant les charges publiques, qui forme la base de celle-ci, est systématiquement écartée par celle-là : détaxer les uns et surtaxer les autres, comme le veut l'interventionnisme fiscal, ce n'est pas autre chose que créer des inégalités. De

même, l'exemple des droits de douane illustre bien l'opposition entre l'usage d'un impôt pour procurer des revenus à l'Etat et son emploi pour obtenir des effets économiques et sociaux : dans la mesure où le droit de douane empêche ou limite l'entrée d'une marchandise sur le territoire national, il supprime ou diminue les ressources que l'Etat peut attendre d'un impôt sur cette marchandise. Le dilemme est le suivant : si la marchandise entre, le but fiscal est atteint mais pas le but protecteur ; si elle n'entre pas, le but protecteur est atteint mais pas le but fiscal.

La contradiction est encore plus frappante sur le terrain budgétaire. Pour un financier traditionaliste, le principe fondamental en la matière est l'équilibre des dépenses et des recettes. Au contraire, pour un financier moderne, l'équilibre budgétaire n'a qu'une valeur relative et des considérations plus importantes peuvent conduire à y renoncer : l'essentiel est que l'ensemble de l'activité économique et sociale soit orienté de façon convenable. Comme l'a dit Sir William Beveridge, il y a plus de vingt ans : « Les décisions à prendre en cette matière ne devraient être dictées à aucun moment par les principes financiers ou par le souci d'équilibrer le budget, mais par le souci de respecter certaines priorités ; en d'autres termes, par la politique économique et sociale. »

4<sup>o</sup> *La parenté profonde des conceptions classiques et modernes.* — Les contradictions précédentes sont plus superficielles que profondes, malgré tout. En définitive, toute la politique économique et sociale de l'Etat moderne, dont la politique financière n'est qu'un des aspects, a pour but d'établir un équilibre social complet, une sorte de « plein équilibre », qui dépasse en l'englobant la vieille notion d'équilibre budgétaire. Equilibre de la production et des échanges, équilibre de la répartition des biens et des risques sociaux, équilibre de la monnaie et des prix, équilibre général du développement de la nation : tels sont les buts essentiels de l'intervention de l'Etat en général, et de son intervention par des techniques financières en particulier.

Dans un domaine, celles-ci jouent un rôle particulièrement important : dans l'équilibre des prix et de la monnaie. On reconnaît aujourd'hui l'insuffisance des mécanismes de l'offre et

de la demande à cet égard. D'autre part, la monnaie a cessé d'être rattachée à l'or, et sa valeur est désormais garantie par l'ensemble de la production nationale : le maintien de la stabilité monétaire est ainsi devenu l'un des buts essentiels des finances publiques modernes. Ce maintien suppose lui-même une intervention sur l'ensemble du processus de production, car la monnaie n'est qu'un signe : l'essentiel est la fabrication et l'échange des biens matériels et des services. Il est intéressant de noter en quoi ce point de vue rejoint celui des financiers classiques et en quoi il s'en éloigne. Pour les classiques aussi le maintien de l'équilibre de la monnaie constituait l'un des buts suprêmes de la science des finances. Mais pour eux, il suffisait que l'État s'abstienne de déranger les mécanismes naturels pour que cet équilibre soit obtenu ; le danger suprême était le déficit budgétaire qui conduisait l'État à faire marcher la planche à billets, c'est-à-dire à provoquer l'inflation. Pour les financiers modernes au contraire, seule une intervention positive de l'État peut assurer l'équilibre de la monnaie, que les phénomènes naturels tendent à mettre en péril ; cette intervention est variable suivant les circonstances économiques, suivant la « conjoncture » ; elle peut prendre parfois, si besoin est, la forme d'un déficit budgétaire et d'un recours à la planche à billets. Il y a un accord profond sur les buts, mais un désaccord sur les moyens.

5° *Les finances publiques modernes et le système économique.*

— La conception moderne des finances publiques, telle qu'on vient de la schématiser à grands traits, est le reflet de l'évolution du système économique capitaliste. Les finances classiques correspondaient au capitalisme libéral du XIX<sup>e</sup> siècle ; les finances modernes correspondent au néo-capitalisme du XX<sup>e</sup> siècle, où l'État dispose de pouvoirs d'intervention et de planification sur l'ensemble de l'économie, où un secteur public important s'est développé à côté du secteur privé, lequel demeure malgré tout prépondérant.

Dans les États socialistes (U. R. S. S. et démocraties populaires) où la totalité de l'économie est entre les mains des autorités publiques, les notions de finances publiques ont pris une autre signification. On n'examinera pas celle-ci dans ce

livre, d'une façon générale : on se bornera dans l'ensemble à l'analyse des finances publiques « occidentales », spécialement dans le cadre français. Il est à peu près impossible de faire autrement, dans le cadre d'un ouvrage élémentaire. Cependant, on examinera sommairement dans le Livre II, consacré à l'étude de la fiscalité, le rôle et l'évolution de l'impôt dans les Etats socialistes (cf. p. 476).

Sur l'évolution de la science des finances, dans ses relations avec l'évolution économique sociale et politique, cf. l'excellent article de P. LALUMIÈRE, Les cadres sociaux de la connaissance financière, *Revue de science financ.*, 1963, p. 30.

**LES DIFFÉRENTES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES ET LE PROBLÈME FINANCIER.** — Quand on parle de finances publiques, on pense d'abord aux finances de l'Etat. Mais il y a des collectivités publiques autres que l'Etat, les unes situées à l'intérieur d'un Etat (collectivités locales, établissements publics), les autres englobant plusieurs Etats (collectivités internationales). Leurs finances sont considérées aussi comme des finances publiques : mais les problèmes posés par ces finances locales ou internationales sont profondément différents de ceux posés par les finances de l'Etat, au moins dans la conception moderne. L'Etat constitue en effet le cadre économique et social fondamental : c'est essentiellement à l'intérieur de l'Etat que peuvent se manifester les nouvelles tendances vers un interventionnisme financier. Dans les autres collectivités publiques, les problèmes financiers restent confinés en général dans leur cadre traditionnel ; une évolution se manifeste cependant, à cet égard, dans les finances internationales.

1° *Les finances publiques des collectivités locales et des établissements publics.* — Leur existence est liée au développement de la décentralisation. Si l'Etat reconnaît l'autonomie de collectivités locales (décentralisation territoriale), celles-ci ont des finances propres : c'est-à-dire qu'elles ont le pouvoir de décider leurs dépenses et de couvrir celles-ci en établissant des recettes autonomes (impôts locaux, emprunts locaux, etc.). L'autonomie financière est un élément essentiel de la décentralisation : les pouvoirs juridiques de décision reconnus aux collectivités locales risquent d'être réduits à néant si l'Etat reste maître des cordons de la bourse.

La décentralisation est concevable aussi sur un plan technique : elle consiste alors à reconnaître une autonomie à certains services publics, qui reçoivent le pouvoir de désigner eux-mêmes leurs dirigeants et de gérer eux-mêmes leurs affaires. Sur le plan financier, cela se traduit par l'autonomie budgétaire de ces services, et par la possibilité pour eux de financer leurs activités par des ressources propres : prix, taxes et parafiscalité.

L'évolution des finances publiques a des conséquences très différentes sur ces deux formes de décentralisation, comme on le verra. Elle tend à restreindre la décentralisation territoriale, à limiter l'autonomie financière des collectivités locales : c'est dans le cadre national seul, en effet, que peuvent être prises les décisions visant à orienter dans telle ou telle direction

l'activité économique et sociale, et il n'est pas admissible que l'orientation financière des collectivités locales vienne contrarier ces décisions nationales (cf. p. 85) ; en pratique, la décentralisation financière s'atténue, et une grande partie des finances locales est alimentée en fait par des ressources d'Etat. A l'inverse, l'évolution des finances publiques tend à développer les services autonomes et la décentralisation technique : l'intervention de l'Etat dans la vie économique se fait en partie au moyen d'entreprises nationalisées et d'organismes publics autonomes, qui gèrent leurs propres finances ; malgré tout l'Etat conserve la haute main sur eux, et coordonne leurs décisions. Dans l'ensemble, l'évolution des finances publiques réduit la décentralisation plus qu'elle ne la développe.

2° *Les finances publiques internationales.* — On n'abordera pas dans ce livre les problèmes soulevés par les finances publiques internationales, sauf en ce qui concerne la fiscalité (cf. p. 517) : on se bornera à indiquer ici comment ils se posent. Le problème financier se présente en matière internationale sous trois formes essentielles : limitations contractuelles aux droits des Etats quant à leurs finances nationales, financement des organismes internationaux, organismes financiers internationaux.

α) Les limitations contractuelles aux droits des Etats quant à leurs finances nationales ont apparu d'abord. Citons, à titre d'exemple, les conventions douanières par lesquelles des Etats s'accordent des concessions mutuelles en ce qui concerne les droits de douane frappant leurs marchandises respectives ; les conventions relatives aux doubles impositions, qui tendent à empêcher que les étrangers ayant une résidence ou une activité dans un Etat paient un double impôt, à la fois dans cet Etat et dans leur Etat d'origine ; etc.

β) Le financement des organismes internationaux (tels que l'Organisation des Nations Unies, l'Organisation du Traité de l'Atlantique-Nord, la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier, etc.) peut être assuré de deux façons. La procédure la plus répandue est celle de la contribution versée par les Etats-membres : en général, cette contribution est proportionnelle à l'importance de chaque Etat, ce qui aboutit à donner une importance très grande à certains (les Etats-Unis couvrent à eux seuls le tiers des dépenses de l'O. N. U.). Il est très rare que les organismes internationaux aient le droit d'établir eux-mêmes, directement, des impôts internationaux : ce serait leur conférer une autorité superétatique (ou supranationale) dont les Etats ne veulent pas en général. On citera une seule exception : les prélèvements opérés par la C. E. C. A. (cf. p. 315) sur les entreprises soumises à sa juridiction, qui sont des impôts du type taxes à la production (cependant, cette interprétation a été discutée juridiquement).

γ) Il faut mettre à part les organismes financiers internationaux, c'est-à-dire les institutions internationales dont le but essentiel est d'intervenir en matière financière. Ici apparaît le concept moderne de finances publiques dans le domaine international. Le financement des organismes internationaux ne pose que des problèmes de type classique (assurer la couverture des dépenses effectuées par ces organismes) ; les limitations contractuelles aux pouvoirs des Etats traduisaient parfois une volonté d'action écono-

mique (en matière de conventions douanières, par exemple) mais qui reste très réduite. Au contraire, certaines organisations internationales ont pour objectif direct d'exercer une action économique ou sociale par des techniques financières, ce qui correspond exactement au concept moderne de finances publiques. Citons par exemple, à cet égard, la Banque internationale pour la Reconstruction et le Développement, qui consent des prêts aux Etats ; l'Union européenne des Paiements, qui a exercé une action importante en matière monétaire ; sans parler des organismes d'assistance, encore peu développés en matière financière, mais qui pourraient avoir une grande importance : les pays riches acceptant de faire des dons aux pays pauvres pour permettre leur développement, ce qui aboutit à une sorte de redistribution internationale des revenus (cette politique des « dons » a pris une certaine extension dans les rapports bilatéraux entre Etats ; Aide Marshall, Point 4, etc. ; mais elle s'accompagne alors, en général, de conditions politiques, ce qui la fait ressembler d'ailleurs à certaines formes d'interventionnisme financier dans le domaine de la politique intérieure).

Sur les finances publiques internationales, cf. P. REUTER, *Institutions internationales*, 1955 (coll. « Thémis »), 3<sup>e</sup> éd., 1962 et la bibliographie de la p. 509 ; cf. également : C. A. COLLARD, *Les principes budgétaires dans les organisations internationales* (*Rev. de science financ.*, 1958, p. 437 et 679) ; M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, 1955. Sur les finances locales, cf. les bibliographies des pp. 281, 310, 518.

**LA SCIENCE DES FINANCES, SCIENCE ÉCONOMIQUE ET POLITIQUE.** — Pour les financiers classiques, les finances publiques étaient essentiellement de nature administrative et comptable. Elles posaient surtout des problèmes juridiques d'aménagement des pouvoirs des autorités de l'Etat, et des problèmes techniques d'organisation des impôts et de tenue de comptabilité. Pour les modernes, les finances publiques ont un caractère différent et leur objet est plus vaste ; elles sont à la fois une branche de la science économique et une branche de la science politique.

1<sup>o</sup> *Les finances publiques, branche de la science économique.* — Les moyens financiers sont essentiellement employés par l'Etat pour réaliser des interventions dans le domaine économique : régulation de la production et des échanges, équilibre des prix, égalité dans la distribution, maintien du pouvoir d'achat de la monnaie, etc. Ils sont donc intégrés dans les mécanismes de l'économie et aménagés en fonction de ceux-ci. Les finances publiques tendent à devenir ainsi, sous un certain aspect, une branche de l'économie politique : l'économie financière.

2<sup>o</sup> *Les finances publiques, branche de la science politique.* — On ne peut réduire cependant les finances publiques modernes à cet aspect économique, si important soit-il. Tout d'abord, ce n'est pas seulement dans le domaine économique que se produisent les interventions de l'Etat au moyen de techniques financières : on les rencontre aussi bien dans le domaine social (égalisation des revenus), familial (aide à la natalité), intellectuel (subventions aux activités artistiques ou éducatives) et même très spécifiquement politique (« fonds secrets », cf. p. 365). Ensuite, même dans le domaine économique, l'Etat ne poursuit pas que des objectifs économiques : il agit

en fonction du bien-être et du développement de la communauté nationale dans son ensemble, dont le développement économique n'est qu'un aspect.

L'utilisation des techniques financières pose essentiellement, en réalité, des problèmes de science politique. Ces techniques financières sont des formes particulières de l'autorité publique, des aménagements spéciaux du pouvoir de l'Etat ; pouvoir et autorité qui sont les objets même de la science politique (cf. sur ce point Maurice DUVERGER, *Institutions politiques et droit constitutionnel*, coll. « Thémis », 6<sup>e</sup> éd., 1962, p. 16 et la bibliographie citée). Les finances publiques sont ainsi une branche de la science politique : c'est sous cet angle seulement qu'on peut les appréhender dans leur totalité, et non pas en saisissant seulement un aspect particulier. Il est intéressant de souligner que ce point de vue avait été déjà mis en lumière par le plus grand des financiers classiques, Gaston Jèze (cf. à ce sujet : Maurice DUVERGER, Gaston Jèze, juriste financier, dans *Revue de science et légis. fin.*, 1954, p. 19). — Sur l'importance croissante de l'aspect « science politique » dans les finances publiques, cf. l'article de P. LALUMIÈRE, cité plus haut, p. 18.

FINANCES PUBLIQUES ET FINANCES PRIVÉES. — Les rapports entre finances publiques et finances privées sont très différents dans la conception classique et la conception moderne. Paradoxalement, bien que les financiers contemporains insistent sur la différence profonde des méthodes, ils aboutissent à une interpénétration des activités.

1<sup>o</sup> *Les finances classiques : similitude et isolement.* — Pour les classiques, finances publiques et finances privées reposent sur les mêmes principes. L'Etat doit suivre dans ses recettes et ses dépenses les mêmes règles qui s'imposent aux particuliers et aux entreprises privées. On verra que cette similitude, souvent affirmée de la façon expresse, est en pratique sous-jacente à toutes les conceptions financières traditionnelles et qu'elle en constitue l'explication la plus profonde (en même temps que l'erreur essentielle). Malgré cette ressemblance de leurs principes, finances publiques et finances privées doivent rester isolées aussi rigoureusement que possible. Car l'Etat ne doit pas intervenir dans l'activité privée, et spécialement dans l'activité économique, dont l'activité financière n'est qu'une branche. On verra comment le principe de la « neutralité » des dépenses publiques et celui de la « neutralité » de l'impôt ont pour but d'empêcher toute action des finances publiques sur l'activité économique et financière privée. En pratique, évidemment, cet isolement ne peut pas être aussi rigoureux : quand l'Etat lève des impôts, ou émet des emprunts, le retentissement est direct sur les finances privées des particuliers et des entreprises.

2<sup>o</sup> *Les finances modernes : différence et interpénétration.* — La position des financiers modernes est exactement inverse. Pour eux, il existe une différence de nature entre finances publiques et finances privées, qui fait que leurs principes essentiels sont généralement opposés. Les finances publiques reposent sur l'utilisation par l'Etat de ses prérogatives, de son autorité, de son pouvoir sur les citoyens : les finances privées n'ont pas ce caractère. Le moyen le plus développé de ressources publiques, l'impôt, est un prélèvement forcé sur le patrimoine des individus, à quoi rien ne correspond dans les finances privées. Même les techniques qui paraissent semblables présentent en

réalité des différences essentielles : le budget de l'Etat est avant tout un acte d'autorisation parlementaire, qui règle la répartition des pouvoirs entre autorités publiques ; l'emprunt public présente des caractères propres, irréductibles (rente perpétuelle, conversions, consolidation, etc.). La pire erreur serait d'essayer de transposer dans les finances publiques les principes valables dans la gestion des finances privées : ils y perdent toute signification.

Mais, en pratique, finances publiques et finances privées tendent à s'interpénétrer et à vivre en symbiose. Cette interpénétration est d'abord fonctionnelle. Les moyens financiers publics tendent à agir sur les techniques financières privées : par exemple, l'Etat développe ou restreint le crédit privé, facilite ou gêne l'autofinancement des entreprises, freine ou accélère les dépenses privées des citoyens, etc. Inversement, les techniques financières privées interviennent dans les finances publiques : les banques prennent des bons du Trésor ou des titres d'emprunt dans leur portefeuille ; ces bons ou ces titres se vendent en bourse, etc. Mais cette interpénétration est également organique. De plus en plus, institutions financières publiques et institutions financières privées tendent à s'unir. En France, les réformes de la Banque de France en 1936, sa nationalisation en 1945 en même temps que celle des grandes banques d'affaires, le contrôle général établi sur les banques privées en 1941-45 : toutes ces mesures (et bien d'autres) font que les banques, institutions essentielles des finances privées, passent partiellement sous le contrôle public. La même chose pourrait se dire des bourses et du marché des devises, où institutions publiques et privées s'entremêlent également. On aura l'occasion d'étudier un peu ces phénomènes, à propos du développement contemporain du Trésor public (cf. p. 186 et suiv.).

## BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE

On trouvera des bibliographies particulières à chaque question étudiée dans les divers chapitres. La bibliographie générale se borne à citer les principaux ouvrages français traitant de l'ensemble des institutions financières et quelques ouvrages étrangers utiles à consulter. Les uns se réfèrent à la conception traditionnelle de la science des finances, d'autres à la conception moderne : la date de publication n'est pas toujours une indication suffisante à cet égard, car certains ouvrages récents restent fidèles à la plus stricte orthodoxie.

### I. — OUVRAGES

#### a) Ouvrages français

- E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 6<sup>e</sup> éd., 1931.
- G. ARDANT, *Problèmes financiers contemporains*, 1949.
- A. ANGELOPOULOS, *L'Etat et la prospérité sociale ; nouveaux principes de finances publiques*, 1949.
- A. BARRÈRE, *Politique financière*, 1959.

- F. BAUDHUIN, *Précis de Finances publiques*, Tome I, Bruxelles, 1968 ; Tome II, Bruxelles 1966.
- H. BROCHIER et P. TABATONI, *Economie financière*, 2<sup>e</sup> éd., 1963 (coll. « Thémis »).
- G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, t. I, 1957.
- P.-M. GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, 2 vol., 1970.
- G. JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5<sup>e</sup> éd., 1912 (la dernière édition complète en 1 vol.) ; 6<sup>e</sup> éd., I. *Théorie générale du budget*, 1922 ; II. *Dépenses publiques et théories générales du crédit public*, 1925 ; III. *La technique du crédit public*, 1925.
- L. TROTABAS, *Finances publiques*, 1964.
- H. LAUFENBURGER, *Traité d'économie et de législation financière*, 4 vol. : I. *Revenu, capital et impôt*, 4<sup>e</sup> éd., 1950 ; II. *Dette publique et richesse privée*, 3<sup>e</sup> éd., 1948 ; III. *Budget et trésor*, 3<sup>e</sup> éd., 1948 ; IV. *Législation fiscale et documents financiers*, 3<sup>e</sup> éd., 1948 ; 5<sup>e</sup> éd. : I. *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, 1956 ; II. *Économie du système fiscal français, national et local*, 1954.
- *Finances comparées*. États-Unis, France, Grande-Bretagne, U. R. S. S., 3<sup>e</sup> éd., 1957.

L'exposé le plus remarquable des théories financières classiques est contenu dans l'œuvre de Gaston JÈZE, esprit pénétrant et original, qui fut le véritable créateur de la science des finances en France. Les ouvrages de MM. TROTABAS, LAFERRIÈRE et WALINE donnent une description actuelle des mécanismes juridiques et administratifs des finances françaises, dominée dans l'ensemble par les conceptions classiques : une certaine évolution est perceptible cependant dans les dernières éditions du précis de M. TROTABAS.

Les ouvrages de MM. BROCHIER et TABATONI, de M. BARRÈRE et de M. LAUFENBURGER exposent les conceptions modernes des finances publiques, essentiellement dans le domaine économique : mais la prédominance du point de vue économique constitue précisément l'un des aspects de l'évolution financière contemporaine.

#### b) Ouvrages étrangers

- E. D'ALBERGO, *Economica della finanza pubblica*, 2 vol., Bologne, 1952.
- È. D. ALLEN et O. H. BROWNLEY, *Economics of public finance*, New York, 1953.
- A. BALEEIRO, *Uma introdução a ciencia das finanças*, 2 vol., Rio de Janeiro, 1956.
- J. M. BUCHANAN, *The public finances*, Homewood (Ill.), 1960.
- A. G. BUEHLER, *Economics of public finance*, 3<sup>e</sup> éd., New York, 1948.
- C. COSCIANI, *Principi di scienza delle finanze*, Turin, 1961.
- H. DALTON, *Principles of public finance*, Londres, 1967.
- J. F. DUE, *Government finance : an economic analysis*, Homewood (Ill.), 1954.
- O. ECKSTEIN, *Public finance*, Englewood Cliffs (N. J.), 1967.
- S. ESPOSITO DE FALCO, *Problemi di scienza delle finanze*, Napoli, 1965.
- W. FRICKHÖFFER, W. RÖPKE et K. HETTLAGE, *Geldwert und öffentliche Finanzen*, Ludwigsburg, 1965.

- L. GANGEMI, *Sistemi finanziari comparati*, Turin, 1967.  
 W. GERLOFF, F. NEUMARK (et autres), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3 vol., Tubingen, 1965.  
 B. GRIZIOTTI, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milan, 1953.  
 H. M. GROVES, *Financing government*, New York, 1958.  
 H. HALLER, *Finanzpolitik*, 1957.  
 B. HERBER, *Modern public finance*, Homewood, 1967.  
 U. K. HICKS, *Public finance*, Londres et Cambridge, 1968.  
 — *British public finance : their structure and development (1880-1952)*, Londres, 1954.  
 L. H. KIMMEL, *Federal budget and fiscal policy, 1789-1958*, Washington, 1959.  
 E. MORSELLI, *Compendio di scienza delle finanze*, 28<sup>e</sup> éd., Padoue, 1959.  
 A. C. PIGOU, *A study of public finance*, 3<sup>e</sup> éd., Londres, 1947.  
 A. R. PREST, *Public finance*, Londres, 1967.  
 E. R. ROLPH et G. F. BREAK, *Public finance*, New York, 1961.  
 C. T. SANDFORD, *Economics of public finance*, Londres, 1969.  
 G. SCHMOELDERS, *Finanzpolitik*, Berlin, 1955.  
 W. J. SHULTZ et C. L. HARRIS, *American public finance*, New York, 1959.  
 P. E. TAYLOR, *The economics of public finance*, New York, 1961.  
 W. WEDDIGEN, *Allgemeine Finanzwissenschaft*, Berlin, 1964.

On remarquera le nombre important d'ouvrages italiens cités. Il y a en Italie une tradition de l'étude des finances publiques qui remonte très loin : aux XV<sup>e</sup> et XVI<sup>e</sup> siècles, Palmieri, Guicciardini, Diomede Carafa furent les premiers à publier quelques ouvrages de valeur dans le domaine financier. L'école italienne s'est attachée à souligner l'autonomie des finances publiques. En Allemagne également, les recherches de finances ont toujours été développées, particulièrement dans le domaine fiscal. Il y a relativement peu d'ouvrages anglo-saxons strictement consacrés aux finances publiques classiques, mais beaucoup de travaux importants sur l'économie financière. En fait, les financiers modernes ont subi de façon profonde l'influence des économistes anglo-saxons, et spécialement de Lord Keynes.

## II. — REVUES

La principale revue à consulter est la *Revue de science et de législation financières* fondée en 1903 par Gaston JÈZE puis dirigée par le P<sup>r</sup> Henry LAUFENBURGER : depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1956, elle a pris le titre de *Revue de Science financière*. On y trouve, outre un grand nombre d'articles, des chroniques précieuses sur la fiscalité et le budget en France.

Il existe un assez grand nombre d'autres bonnes revues financières. On citera seulement les principales :

### a) Revues françaises

*Annales de finances publiques comparées* (publiées par l'Institut de Droit comparé de l'Université de Paris jusqu'en 1954).  
*Banque*.

*Bulletin de l'Administration des Finances.*

*Bulletin des contributions directes.*

*Cahiers de droit fiscal international.*

*Droit fiscal.*

*Etudes et conjoncture.*

*Etudes de finances publiques* (remplaçant les *Annales de finances publiques comparées* depuis 1954; c'est un recueil d'études plutôt qu'une revue).

*Impôts et sociétés.*

*Problèmes économiques.*

*Revue des contributions indirectes.*

*Revue économique.*

*Revue d'économie politique.*

*Revue des impôts sur le commerce et l'industrie.*

*Revue de science financière* (jusqu'en 1956 : *Revue de science et de législation financière*).

*Revue du Trésor.*

#### b) *Revue étrangères*

*Archivio finanziario* (Italie).

*Bulletin for international fiscal documentation* (Pays-Bas).

*Federal reserve bulletin* (U. S. A.).

*Finanzarchiv* (Allemagne).

*Finansy S. S. S. R.* (U. R. S. S.).

*National tax journal* (U. S. A.).

*Public finance* (*Finances publiques*) (Pays-Bas).

*Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (Italie).

*Revista de derecho financiero y de hacienda publica* (Espagne).

### III. — DOCUMENTATION

#### a) *Documentation sur la France*

*Documents budgétaires*, présentés à l'appui du projet annuel de loi de finances.  
*Inventaires de la situation financière* publiés par le ministère des Finances en 1946 (revu en 1949) et en 1951.

*Statistiques et études financières*, revue mensuelle publiée par le Comité de Statistiques du ministère des Finances avec suppléments trimestriels, depuis 1949 (elle a remplacé le *Bulletin de statistiques et de législation comparée* du ministère des Finances, qui devint de 1941 à 1948 le *Bulletin de législation comparée*, doublé en 1947 et 1948 d'un *Bulletin statistique*).

*Recueil des lois relatives au budget* de chaque année.

*Rapports généraux et rapports spéciaux annuels des Commissions des Finances* de l'Assemblée nationale et du Sénat.

*Rapports et comptes rendus annuels de la Commission des comptes et des budgets économiques de la nation*, depuis 1951.

*Rapport semestriel sur la conjoncture économique* présenté au Conseil économique.

*Rapport annuel du Conseil national du Crédit.*

*Rapport annuel de la Commission des Investissements.*  
*Compte rendu annuel des opérations de la Banque de France.*  
*Compte général de l'administration des finances.*  
*Rapports du Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics.*  
*Rapport annuel d'exécution du Plan.*

On consultera également les publications de l'Institut national de la Statistique et des Études économiques, notamment l'*Annuaire statistique de la France* et le *Bulletin mensuel de statistique*.

#### b) *Documentation internationale*

Chaque pays publie une documentation statistique. On trouvera des renseignements comparatifs dans les publications statistiques de l'O. N. U., notamment les *Annuaire statistiques* et le *Bulletin mensuel de statistique*. Les services économiques et financiers de l'O. N. U. publient spécialement les *Public finance information* et les *Public finance surveys*. On consultera également les publications de la Commission économique de l'O. N. U. pour l'Europe à Genève, et les *International financial statistics*.

Un grand nombre de documents originaux traduits et d'informations se trouvent dans les publications de la *Documentation française* (secrétariat général du Gouvernement, direction de la Documentation) : Notes et études documentaires, Chroniques étrangères, Articles et documents, et surtout Problèmes économiques. Le rapport semestriel sur la conjoncture présenté au Conseil économique contient également en annexe un assez grand nombre de renseignements.

### PLAN DE L'OUVRAGE

Le cours de « Finances publiques », établi en seconde année de licence en droit par le décret du 10 juillet 1962, comporte deux parties distinctes : d'une part, un tableau général des institutions financières ; d'autre part, une analyse particulière des problèmes de la fiscalité. On suivra très exactement ce plan, auquel correspond chacun des deux livres de l'ouvrage.

# LIVRE PREMIER

## TABLEAU GÉNÉRAL DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES

L'étude des institutions financières classiques s'ordonnait suivant une trilogie traditionnelle : l'impôt, l'emprunt, le budget. Ce cadre n'est pas à rejeter en bloc, et l'on en trouvera des traces dans le plan de ce livre. Mais il présente deux graves inconvénients. En premier lieu, il laisse de côté une série de problèmes dont les finances classiques ne s'occupaient pas, ou s'occupaient peu : les dépenses publiques, les manipulations monétaires, etc. En second lieu, il établit une opposition trop tranchée entre l'impôt et l'emprunt, qui tendent à se rapprocher dans les finances modernes et à devenir deux procédés complémentaires de ressources publiques.

En définitive, il semble qu'on puisse distinguer deux catégories d'institutions financières. Les unes constituent pour l'Etat des moyens d'action lui permettant d'intervenir dans la vie économique et sociale ; tels sont les dépenses publiques, les taxes administratives et parafiscales, l'impôt, l'emprunt, les mécanismes de la trésorerie, les manipulations monétaires, etc. Les autres forment en quelque sorte le cadre à l'intérieur duquel sont employés les moyens d'action précédents : l'originalité de l'activité financière, en effet, c'est qu'elle est planifiée, c'est

qu'elle se déroule suivant un programme d'action annuel qu'on appelle budget. Tout ce qui a trait à l'établissement de ce budget et à son exécution (comptabilité publique) constitue ce qu'on pourrait appeler le plan financier.

On étudiera donc dans une première partie les *moyens d'action financiers*, et dans une seconde partie le *plan financier*. Cela revient en somme à décrire d'abord les différents instruments dont dispose l'Etat dans le domaine des finances, et ensuite la façon dont ces instruments sont utilisés dans le cadre d'un programme annuel, suivant un rythme planifié.

## PREMIÈRE PARTIE

# *LES MOYENS D'ACTION FINANCIERS : DÉPENSES, RESSOURCES ET TRÉSORERIE*

Qu'on se place dans la conception classique ou dans la moderne, les cadres généraux de l'activité financière restent les mêmes : d'un côté les dépenses, de l'autre les recettes. Sans doute, la signification des unes et des autres est appréciée différemment. Pour les classiques, il y a entre elles une corrélation nécessaire : comme dans les finances privées, les recettes servent à couvrir des dépenses, les dépenses exigent des recettes correspondantes. Tout en acceptant ce schéma général, les modernes s'en écartent sur certains points particuliers. Il y a des recettes inscrites au budget sans qu'elles soient nécessaires pour couvrir des dépenses, sans qu'il y ait des dépenses correspondantes à proprement parler, sans qu'il s'agisse de véritables recettes au sens courant du mot : par exemple, un impôt qui a pour but « d'éponger » un pouvoir d'achat excédentaire en diminuant le nombre de billets en circulation ; les billets procurés à l'Etat par cet impôt sont détruits purement et simplement, sans véritable dépense. Beaucoup de dépenses, à l'inverse, sont de simples transferts de revenus d'une catégorie sociale à une autre, sans avoir le caractère de paiement en échange d'avantages reçus que présentent les dépenses des particuliers.

D'autre part, les classiques distinguaient soigneusement des recettes proprement dites, les emprunts et les avances de trésorerie. Ces derniers étaient considérés comme des moyens d'anticiper des ressources futures, lesquelles servaient ensuite au remboursement : dans l'emprunt, cette anticipation se faisait sur une assez longue période ; dans les avances de trésorerie, sur une période très courte. Là encore, on raisonnait par analogie avec les finances privées. Là encore, cette analogie se révèle fautive à l'usage. Pour l'Etat, emprunts et trésorerie tendent à se rapprocher plus ou moins de l'impôt, et à constituer des recettes véritables.

A l'image traditionnelle d'un Etat plus ou moins semblable à une entreprise privée, qui paie ses dépenses normales au moyen de ses revenus réguliers actuels, qui paie des dépenses exceptionnelles au moyen d'emprunts remboursés par prélèvement sur les revenus réguliers futurs, les modernes substituent celle d'un Etat dont l'activité financière est originale. Elle consiste à amputer les revenus de telle ou telle catégorie sociale par l'impôt, l'emprunt ou la trésorerie ; à redistribuer une partie de l'argent ainsi réuni à telle ou telle autre catégorie sociale par le canal de la dépense publique. Dépenses, impôts, emprunts et trésorerie sont des moyens d'action à la disposition de l'Etat, des modalités particulières de son pouvoir sur la communauté nationale, des incarnations diverses de la puissance publique.

## CHAPITRE PREMIER

### LES DÉPENSES PUBLIQUES

Dans les finances classiques, la place faite aux dépenses publiques est paradoxale. D'une part, on y attache une très grande importance. Elles définissent le point de départ de toute la vie financière, selon le principe que l'Etat « dépense d'abord », c'est-à-dire calcule ses recettes en fonction de ses dépenses et non ses dépenses en fonction de ses recettes : les dépenses publiques se caractérisent en effet par leur caractère impératif et obligatoire ; elles ont pour but d'assurer la marche des services publics et l'existence même de l'Etat. Les besoins de l'Etat, ainsi chiffrés, définissent les sommes qu'il devra prélever sur les citoyens, les charges que ceux-ci devront supporter pour permettre le fonctionnement des organes dirigeants de la communauté nationale. Les dépenses publiques ont donc un caractère fondamental, au sens propre du terme.

Mais, d'un autre côté, les financiers classiques les étudient peu. On trouve rarement dans les manuels traditionnels un chapitre spécialement consacré aux dépenses ; ou bien ce chapitre traite surtout des procédures juridiques de réalisation des dépenses et des contrôles existant dans ce domaine (problèmes qui seront examinés plus loin, à propos de l'exécution du budget, cf. p. 313). Le contenu même des dépenses publiques importe peu : on considère que ce n'est pas un problème financier, mais un problème administratif ou politique. Que telle dépense concerne l'éducation nationale, telle autre l'armement, telle autre les investissements, cela ne pose pas une question financière pour les financiers classiques, mais une question de choix politique entre les diverses activités de l'Etat qu'on veut plus ou moins développer. Dans les finances classiques, c'est le

chiffre des dépenses qui importe avant tout, et non leur contenu. On le voit bien d'ailleurs à propos du problème de l'équilibre budgétaire : la théorie classique prohibe le déficit, c'est-à-dire l'excès de dépenses par rapport aux recettes, sans s'occuper de la nature des unes et des autres.

La conception des dépenses publiques dans les finances modernes est radicalement différente. On donne moins d'importance aux dépenses publiques ; mais on considère en premier lieu leur contenu et non leur chiffre. D'abord, les dépenses publiques sont descendues de leur piédestal. On ne leur accorde plus le caractère primordial que leur prêtaient les classiques. Il n'est pas vrai que l'Etat « dépense d'abord » et qu'il calcule toujours ses recettes en fonction de ses dépenses ; il n'est pas vrai que les dépenses publiques aient toujours un caractère de nécessité absolue : il y a des services publics indispensables, il y en a d'autres qui le sont moins. Les dépenses publiques sont un moyen d'action financier parmi d'autres, dont l'emploi est calculé par rapport aux autres, dans un ensemble dont toutes les parties doivent être considérées simultanément.

Surtout, la nature des dépenses publiques est désormais placée au premier plan des préoccupations. Dire que le contenu de la dépense importe plus que son chiffre serait peut-être exagéré, au moins sur un plan général : mais le contenu importe au moins autant que le chiffre. Certes, les classiques n'avaient pas toujours ignoré ce point de vue : par exemple, leur théorie de l'emprunt, réservé en principe à la couverture des dépenses « rentables » ou des dépenses « exceptionnelles », impliquait une analyse du contenu des dépenses. Mais cette analyse restait embryonnaire et limitée à quelques secteurs des dépenses publiques. Au contraire, l'étude du contenu des dépenses est un élément fondamental de la théorie financière moderne. En forçant à peine les choses, on pourrait dire que les classiques avaient une conception essentiellement quantitative des dépenses publiques (ils considéraient avant tout leur montant), tandis que les modernes en ont une conception essentiellement qualitative : ils considèrent avant tout leur nature. On étudiera donc le contenu des dépenses publiques avant de considérer leur amplitude.

## SECTION I. — Le contenu des dépenses publiques

L'Etat donne un traitement à un fonctionnaire du service des hypothèques ; il paie un entrepreneur qui a construit un barrage ; il verse une subvention à un exportateur ; il alloue une pension à un ancien combattant ; il distribue des secours à des sinistrés ; il achète des armes à une nation étrangère ; il couvre les frais de modernisation d'une grande entreprise industrielle : dans tous ces cas, il y a dépense publique. Une certaine somme va sortir des caisses du Trésor, qu'il aura fallu y faire entrer par divers moyens. Mais on pressent à première vue que cette dépense n'a pas la même signification et la même portée dans toutes les hypothèses qu'on vient de citer. Prenons seulement deux exemples : le traitement d'un fonctionnaire des hypothèques n'implique aucune intervention de l'Etat dans la vie économique, tandis que la subvention à l'exportation constitue par elle-même une intervention de ce genre : la différence économique entre les deux dépenses est considérable. La construction d'un barrage est susceptible de développer la production d'électricité vendue par l'Etat (l'Electricité de France est une entreprise nationale) ce qui permettra d'amortir éventuellement la dépense publique initiale, tandis que l'achat d'armes n'est susceptible d'entraîner aucun amortissement : ici, c'est la différence financière elle-même qui est capitale, la différence quant aux conséquences pour les finances publiques. Le problème du contenu des dépenses publiques a donc un caractère fondamental.

### § 1. LA NOTION DE DÉPENSES PUBLIQUES

Les changements dans la notion de dépenses publiques constituent l'un des aspects les plus importants de l'évolution contemporaine de la science financière. Si le principe fondamental de l'équilibre budgétaire, par exemple, tend à être aujourd'hui abandonné en certaines circonstances, comme on le verra plus loin (p. 233), c'est en grande partie à cause de la conception nouvelle qu'on se fait des dépenses publiques,

dans leur définition externe (par rapport aux dépenses privées) et surtout dans leur nature interne et leurs conséquences économiques.

### A) *La définition des dépenses publiques*

Comment distinguer les dépenses publiques des dépenses privées ? — Telle est la question qu'on se pose ici. Il n'est pas facile d'y répondre, à cause de l'interpénétration progressive du « public » et du « privé ». On pourrait dire, en simplifiant à l'extrême, qu'une définition socio-économique des dépenses publiques tend à remplacer leur définition juridique.

a) LA DÉFINITION JURIDIQUE DE DÉPENSES PUBLIQUES. — La définition classique des dépenses publiques est essentiellement juridique. Ce qui donne à une dépense le caractère public c'est la qualité juridique de l'auteur de la dépense, le fait qu'il s'agit d'un organe ou d'une institution publique.

1<sup>o</sup> *Le contenu de la définition.* — Pour les financiers traditionnels, les dépenses publiques sont les dépenses des collectivités publiques. Par collectivités publiques, on désigne l'Etat, les départements, les communes et les « établissements publics », c'est-à-dire les services publics (nationaux, départementaux ou communaux) qui sont dotés de la « personnalité morale ». Le terme de collectivité publique est synonyme en somme du terme « personne morale publique ». Toutes les dépenses des collectivités publiques sont des dépenses publiques, tandis que toutes les dépenses des particuliers et des collectivités privées (associations, sociétés, etc.) sont des dépenses privées. C'est donc la nature juridique d'une collectivité, son caractère de personne morale publique, qui définit la dépense publique.

Si l'on cherchait les motifs de cette conception, on y trouverait sous-jacente l'idée que l'activité des collectivités publiques est différente en soi de l'activité des personnes privées. Sur la nature de cette différence, les idées ont varié. Certains ont mis l'accent sur le but poursuivi : les collectivités publiques agissant dans l'intérêt général, pour la satisfaction des intérêts communautaires du groupe dont elles assurent la direction ; les personnes et entreprises privées agissant dans des intérêts particuliers et individuels. D'autres ont placé au contraire en

premier plan les moyens employés : les collectivités publiques agissant par des procédures différentes des organismes privés (elles utilisent l'acte unilatéral, tandis que les personnes privées usent essentiellement du contrat). Des luttes doctrinales ont opposé sur ce point les juristes au cours du XIX<sup>e</sup> siècle et du début du XX<sup>e</sup>. On notera que, de toute façon, cette idée d'une différence fondamentale entre l'activité publique et l'activité privée repose sur la conception de l'Etat libéral : seules quelques tâches bien définies, que leur nature même empêche d'être accomplies par l'activité privée, rentrent dans le domaine de l'Etat et des autres collectivités publiques ; toute tâche semblable par nature à celles que les individus remplissent dans leurs rapports privés rentre dans la sphère d'action de ceux-ci et excède celle des collectivités publiques.

2<sup>o</sup> *Les difficultés d'application de la définition.* — Au XIX<sup>e</sup> siècle, les tâches effectivement remplies par l'Etat et les collectivités publiques correspondaient à peu près dans l'ensemble à celles que leur assignait la théorie libérale : police, justice, armée, etc. La notion juridique de dépenses publiques pouvait donc s'appliquer sans trop de difficultés.

Mais les difficultés sont venues au fur et à mesure de l'extension des tâches de l'Etat, à partir de la guerre de 1914. On a vu d'abord les collectivités publiques se charger progressivement de fonctions analogues à celles qu'accomplissaient des organismes privés : ravitaillement, transports, assurances, etc. Les deux guerres mondiales, puis la politique des nationalisations en 1936 et 1945, ont donné un essor considérable à cette tendance : quand on voit aujourd'hui l'Etat fabriquer des automobiles (Renault), exploiter des mines, produire de l'électricité, etc., on ne peut plus parler d'une différence de nature entre l'activité privée et l'activité publique.

En second lieu, se sont développées peu à peu des entreprises ou organismes mixtes, ni tout à fait publics, ni tout à fait privés (entreprises d'économie mixte, institutions privées d'intérêt général, organismes subventionnés, etc.). Certains de ces organismes semi-privés ont reçu de véritables pouvoirs de puissance publique, qui créent une différence profonde entre la nature de leur activité et celle des organismes privés ordinaires,

et les rapprochent des collectivités publiques. Ainsi, d'un côté l'Etat et les collectivités publiques accomplissent désormais des tâches analogues à celles des organismes privés ; de l'autre, des organismes privés ou semi-privés ont une activité semblable par nature à celle qu'on réservait traditionnellement à l'Etat et aux collectivités publiques. La frontière entre les collectivités publiques et les organismes privés est donc devenue de plus en plus incertaine : de même, la frontière entre les dépenses publiques et les dépenses privées dans la notion traditionnelle.

b) LA DÉFINITION SOCIO-ÉCONOMIQUE DE DÉPENSES PUBLIQUES. — On a donc défini progressivement une nouvelle notion de dépense publique. Il est peut-être excessif de la qualifier de définition « socio-économique » en l'opposant au caractère « juridique » de la définition traditionnelle. Car elle présente aussi un caractère juridique, et toute idée économique-sociale n'était pas absente de la définition traditionnelle. Il reste que celle-ci partait essentiellement d'un concept juridique : l'idée de personnalité morale de l'Etat et des collectivités publiques. Au contraire, la définition actuelle part d'une idée socio-économique : mesurer l'action dans la vie sociale, et dans l'activité économique en particulier, du « pouvoir », de l'autorité qui caractérise l'Etat et les collectivités publiques.

1° *Les diverses activités de l'Etat.* — On ne part plus du concept de l'Etat personne juridique, mais d'une analyse sociologique de l'Etat. L'Etat, c'est un ensemble de gouvernants. Dans tous les groupes sociaux, dans toutes les communautés humaines, il y a des gens qui commandent et des gens qui obéissent, des gouvernants et des gouvernés. L'Etat, c'est la réunion des gouvernants de la communauté nationale ; les autorités publiques locales, la réunion des gouvernants des communautés locales (départements, communes). Sur cette notion de l'Etat, on renverra pour plus de détails au manuel d'*Institutions politiques*.

Ce qui caractérise les autorités publiques, c'est donc le pouvoir de commandement dont elles sont investies : elles peuvent donner des ordres, adresser des injonctions, imposer par leur seule autorité des obligations aux citoyens. Au contraire, les citoyens, dans leurs rapports entre eux, ne peuvent agir en

principe que par accord mutuel, par conventions, par contrat (en fait, ces accords sont l'aboutissement de luttes, de conflits, de rivalités ; ils traduisent la domination de groupes plus forts sur les groupes plus faibles : mais, juridiquement, ils doivent prendre la forme contractuelle).

Cependant, les autorités publiques (gouvernants et administrateurs) peuvent aussi renoncer à user de leurs prérogatives, abandonner dans tel ou tel domaine l'usage du pouvoir de commandement, et agir dans des conditions identiques à celles des particuliers, par la voie de l'accord et du contrat. Contrairement à la théorie de l'Etat libéral, on admet donc désormais que l'Etat puisse avoir une activité identique par nature à celle des particuliers. A l'inverse, l'Etat peut autoriser telle ou telle institution privée à user de son pouvoir de commandement, à agir par des procédés identiques aux siens.

2<sup>o</sup> *La définition des dépenses publiques.* — Dans le cadre de cette nouvelle analyse de l'Etat, on considérera seulement comme dépenses publiques celles que l'Etat fait dans l'exercice de son pouvoir de commandement : au contraire, les dépenses faites par l'Etat (et les autres collectivités publiques) dans les conditions analogues à celles de particuliers ou organismes privés sont considérées comme des dépenses privées. Ainsi, désormais, toutes les dépenses des collectivités publiques ne sont pas des dépenses publiques, mais une partie d'entre elles seulement : les dépenses de la Régie Renault, celles de l'Electricité de France, celles de la S. N. C. F. ne sont pas des dépenses publiques.

A l'inverse, quand un organisme privé ou semi-privé reçoit le droit d'utiliser des pouvoirs de commandement, quand il a le droit d'imposer des obligations aux citoyens, ses dépenses doivent être considérées comme des dépenses publiques : par exemple les dépenses de la Sécurité sociale. Certaines dépenses publiques ne sont donc pas faites par les collectivités publiques. Sur ce deuxième point, cependant, la pratique ne rejoint pas tout à fait la théorie : on le verra ci-après.

Cette définition des dépenses publiques n'est pas arbitraire. Elle repose sur une idée très importante au point de vue socio-économique. La distinction des dépenses publiques et

des dépenses privées a pour but de mesurer l'influence, dans la vie sociale en général et dans le circuit économique en particulier, de l'intervention du pouvoir de l'Etat. Vie sociale et circuit économique résultent d'une compétition entre individus et groupes qui entrent en rapport les uns avec les autres ; certains équilibres spontanés tendent à s'établir par le jeu de cette compétition. Le pouvoir des gouvernants et des administrateurs, les ordres et injonctions de l'Etat interviennent dans ce milieu et modifient plus ou moins ces équilibres spontanés. Dans cette optique, on voit bien que la définition moderne des dépenses publiques correspond à une réalité fondamentale. Les dépenses de la Régie Renault (dans la mesure où celle-ci n'utilise pas le pouvoir de commandement de l'Etat et fonctionne suivant les règles des entreprises privées) ne diffèrent en rien, économiquement, de celles des usines Peugeot ou Citroën : elles sont par leur nature des dépenses privées. Au contraire, les dépenses de la Sécurité sociale, même gérées par des organismes semi-publics, modifient le milieu économique tel qu'il résulterait de l'action des forces privées : elles rentrent dans les dépenses publiques.

3<sup>o</sup> *Dépenses publiques et dépenses du secteur public.* — En pratique, dans la terminologie financière, on distingue aujourd'hui les « dépenses publiques » et les « dépenses du secteur public ».

La notion de « dépenses du secteur public » correspond exactement à la définition socio-économique des dépenses publiques qu'on vient d'analyser. Elle est utilisée dans la comptabilité nationale, où les dépenses de la Sécurité sociale et des autres organismes semblables sont rapprochées de celles du budget de l'Etat et des collectivités publiques proprement dites. Ainsi peut-on mesurer l'influence de la puissance publique sur la vie économique.

Le terme « dépenses publiques » proprement dit est employé en pratique dans un sens plus étroit : il désigne seulement les dépenses incluses dans le budget général de l'Etat, les comptes spéciaux du Trésor, les budgets annexes, et les budgets des collectivités locales, à l'exclusion des dépenses de la Sécurité sociale et organismes similaires. La notion juridique de dépenses publiques reparaît ici.

## B) *La nature des dépenses publiques*

L'évolution la plus importante porte sur la nature même des dépenses publiques, envisagées dans leurs conséquences économiques. En schématisant à l'extrême, on pourrait la résumer ainsi : tandis que les financiers classiques considéraient la dépense publique comme une consommation, et lui attribuaient par conséquent un caractère destructeur, les financiers modernes l'envisagent essentiellement comme un simple transfert de richesse, qui fait changer celle-ci de mains mais n'en détruit pas la substance. Mais l'une et l'autre conceptions s'enveloppent de restrictions et de nuances.

a) LA CONCEPTION CLASSIQUE : L'ÉTAT-CONSOmmATEUR. — Il faut distinguer entre les conceptions scientifiques des financiers classiques et l'image vulgarisée de celles-ci dans l'opinion publique : la seconde est une déformation exagérée et grossière des premières. Mais cette déformation est plus importante aujourd'hui que les théories scientifiques à partir desquelles elle a pris naissance : car ces théories sont presque totalement abandonnées par les spécialistes, mais leur image populaire conserve une emprise profonde auprès du public, renforcée par la propagande de certains partis.

1° *Le contenu des conceptions classiques.* — Les conceptions classiques des dépenses publiques ne sont pas faciles à exposer, car elles ont été rarement exprimées par leurs adeptes : elles étaient implicites dans leurs œuvres et souvent dans leurs écrits. On ne trouve guère d'exposé de la conception des dépenses publiques dans les manuels classiques de science financière : mais ces conceptions sont sous-jacentes à l'ensemble des développements.

Une chose est frappante chez les financiers classiques : leur méfiance à l'égard des dépenses publiques. « Faire des économies » : tel est l'idéal qu'ils assignent à l'Etat. « Le bon ministre des Finances est un chien de garde placé devant les caisses du Trésor public pour en défendre l'accès » : ce vieux slogan est très révélateur. L'avarice de l'Etat est à la base des finances publiques classiques. On a visiblement tendance à juger les dépenses publiques comme un mal, mal nécessaire peut-être,

mais qu'il faut contenir dans les limites les plus étroites possibles.

Les classiques paraissent ainsi considérer l'Etat comme étant exclusivement un consommateur de biens : par ses dépenses, il prélève une partie des biens qui sont à la disposition de la nation, et il les consomme, c'est-à-dire qu'il les détruit. Sans doute, cet acte de consommation n'est pas inutile, dans la mesure où les administrations publiques sont indispensables, et où leur consommation est limitée à ce qui leur est strictement nécessaire. L'Etat rend des services : il assure la sécurité extérieure et l'ordre public intérieur. Mais, économiquement, ses dépenses n'en constituent pas moins un prélèvement sur le revenu national et un appauvrissement de la collectivité, dont les membres ont ainsi moins de biens à se partager.

L'opinion populaire exagère ces tendances en finissant par considérer l'Etat comme une sorte de « trou », où disparaissent à jamais les sommes prélevées sur le revenu national. L'image du « gouffre », où « s'engloutissent » les milliards de crédits inscrits au budget, est très fréquemment employée par certains journalistes ou certains hommes politiques, pour représenter l'Etat. Elle correspond assez exactement à l'idée que le public attaché à l'orthodoxie financière se fait des dépenses publiques. Les théoriciens classiques récuseraient sans doute ce mythe de l'« Etat-trou ». Ils auraient raison en un sens, car leur doctrine est plus nuancée. Mais, dans l'opinion populaire, cette image est très répandue ; elle constitue actuellement la forme la plus vivante des théories classiques, qui sont de plus en plus abandonnées sur le plan scientifique ; elle se situe bien d'ailleurs dans leur ligne générale, qu'elle prolonge seulement jusqu'à son point extrême.

2° *Les bases des conceptions classiques.* — Sur le plan scientifique, la conception classique des dépenses publiques est la conséquence directe de la théorie de l'Etat libéral. Pour les disciples d'Adam Smith, l'Etat doit être confiné exclusivement dans des tâches militaires, policières et judiciaires ; il ne doit pas intervenir dans le domaine économique, sauf en des cas tout à fait exceptionnels. Ils estiment en effet que, par sa nature, l'initiative privée a une supériorité absolue sur l'intervention publique, en matière économique. L'intervention écono-

mique de l'Etat, au lieu de créer des richesses, aboutirait à un appauvrissement : car, pour la même somme d'efforts, pour le même capital investi et le même travail effectué, l'activité privée donnerait des résultats supérieurs. Pour un classique, l'activité de l'Etat n'est donc pas économiquement productive. Economiquement, l'Etat consomme et ne produit pas ; il prélève et ne restitue pas. D'où la nécessité de limiter au minimum ses prélèvements, pour éviter un appauvrissement du pays.

*b) LA CONCEPTION MODERNE : L'ÉTAT-REDISTRIBUTEUR. —*

A la base de la conception moderne des dépenses publiques, on trouve deux idées essentielles. Tout d'abord, une vision réaliste de l'Etat, qu'on se refuse à considérer comme une entité juridique, comme un bloc compact, mais où l'on voit tout simplement un ensemble d'individus, qui travaillent, dépensent et consomment comme les autres individus. Ensuite, un refus d'admettre que l'initiative privée soit toujours supérieure à l'intervention publique au point de vue de son efficacité économique : elle est tantôt supérieure, tantôt inférieure, tantôt sur le même plan.

1<sup>o</sup> *L'Etat, organe de redistribution.* — Pour un financier moderne, les dépenses publiques ne sont pas les dépenses de « l'Etat », en tant que telles. Car l'Etat n'existe pas, au moins comme consommateur ou producteur. Les financiers classiques ont été victimes d'une erreur d'optique, fondée sur une vision trop juridique. L'Etat est une personne morale, un être juridique : mais cet être juridique ne peut pas consommer et ne peut pas dépenser. C'est le fonctionnaire, le fournisseur de l'Etat, son entrepreneur qui dépensent, au moyen des sommes que l'Etat leur a remises, et qu'il a prises lui-même à d'autres individus. Les dépenses publiques sont les dépenses des individus, des hommes dont l'ensemble forme l'Etat. Les milliards de crédits inscrits au budget ne « s'engloutissent » pas dans un « gouffre » sans fond : ils sont remis dans le circuit. Ils ne disparaissent pas à jamais : ils réapparaissent intégralement.

Plutôt que l'image d'un trou, c'est l'image d'un filtre qui définit l'activité financière de l'Etat. Une partie du revenu national passe à travers ce filtre : le rôle exact de l'Etat consiste à l'orienter dans telle ou telle direction, sans la détruire. L'Etat

ne consomme pas : il redistribue. On pourrait le comparer à une pompe aspirante et foulante, qui restitue l'eau qu'elle puise, et qui fonctionne en un circuit fermé : le volume de l'eau distribuée étant égal à celui de l'eau absorbée. L'ensemble des sommes réparties par l'Etat entre les citoyens équivalent à l'ensemble des sommes qu'il a prélevées sur leurs revenus.

Parfois, cependant, cette dernière partie de la comparaison n'est pas absolument exacte. Il y a des sommes détruites ou bloquées volontairement parce que l'Etat veut diminuer les moyens de paiements à la disposition des particuliers : par exemple, il remettra à la Banque de France, pour qu'elle les annule, les billets qu'il aura obtenus par un emprunt, ou il laissera à un compte bancaire une partie des impôts payés par les industriels, qui leur serviront plus tard à reconstituer leurs stocks au lieu d'être dépensés immédiatement, comme il l'a fait pendant la guerre. Mais cette ponction reste purement apparente, car elle s'exerce sur des signes monétaires et non pas sur des réalités économiques ; elle présente d'ailleurs un caractère exceptionnel.

2<sup>o</sup> *Les formes de la redistribution par l'Etat.* — Quand on dit que le rôle de l'Etat qui dépense est un rôle de redistribution, il faut bien s'entendre. En un sens, toute dépense, même privée, implique une redistribution : l'individu qui dépense son salaire pour se nourrir, se vêtir et se loger redistribue aux commerçants ce qu'il a touché de son patron ; ces commerçants eux-mêmes, quand ils dépensent pour vivre, redistribuent les sommes qu'ils ont touchées de leurs clients ; etc. Ces phénomènes décrivent le circuit monétaire, le circuit des moyens de paiement qui passent de main en main : c'est dans ce domaine que l'Etat peut parfois jouer un rôle de blocage, de ralentissement ou de compression, comme on vient de le signaler.

Mais ces signes monétaires traduisent des opérations matérielles : le salaire de l'ouvrier paie le travail qu'il a fourni, le prix versé au commerçant paie l'objet acheté. Ici, il n'y a pas un circuit dans lequel les biens circulent indéfiniment, comme les signes monétaires : car certains biens sont absorbés et détruits, ce qui définit précisément la consommation (l'ouvrier détruit ce qu'il mange, il use ses vêtements, etc.). Dans

ce domaine, l'Etat qui dépense peut jouer deux rôles très différents : ou bien il se trouve dans une situation analogue à celle d'entreprises ou organismes privés, au moins dans son principe ; ou bien il se trouve dans une situation différente : ces différences pouvant d'ailleurs être très variables.

α) Redistribution analogue à la redistribution privée. — Comparons la Régie Renault, entreprise d'Etat, et la Société Peugeot, entreprise privée. Le client qui achète une Renault ou celui qui achète une 404 se trouvent dans des situations analogues ; les ouvriers des Usines de Boulogne-Billancourt et ceux des Usines de Montbéliard se trouvent dans des situations analogues : seul diffère la situation de M. Dreyfus (directeur de Renault), nommé par le gouvernement et celle de M. Peugeot, désigné par voie héréditaire. Pour le reste, quand la Régie Renault paie son personnel, achète des matières premières, renouvelle ses machines, ses dépenses ne diffèrent en aucune façon de celles des Etablissements Peugeot : la redistribution de l'argent, pris au client et donné aux fournisseurs et aux ouvriers, suit le même circuit (sauf qu'il n'y a pas chez Renault de distribution aux actionnaires).

β) Redistribution sur une échelle plus large que la redistribution privée. — Les cas précédents, bien qu'assez nombreux, demeurent exceptionnels. Dans la majorité des cas, l'argent que l'Etat redistribue par les dépenses publiques n'a pas la même origine que l'argent redistribué par les particuliers ou les entreprises privées. Sans doute, les professeurs de lycées sont payés de la même façon que les professeurs d'institutions privées non subventionnées ; mais, l'enseignement public étant gratuit dans sa majeure partie, le traitement de ses professeurs vient de prélèvements opérés sur l'ensemble de la collectivité nationale, par la voie de l'impôt ; au lieu que les traitements des professeurs d'enseignement privé viennent des sommes payées par les élèves. Ici apparaît la signification profonde de l'Etat dans le circuit économique et financier : la redistribution qu'il opère est basé sur une solidarité infiniment plus large que les redistributions privées ; elle agit dans le cadre de la communauté nationale tout entière.

La circulation de signes monétaires et de biens, qui résulte

des redistributions privées, se fait dans le cadre d'unités relativement petites, et surtout dans le cadre d'unités qui s'enchaînent les unes aux autres : les salariés achètent aux commerçants, qui achètent à leurs fournisseurs, qui achètent aux industriels, qui versent des salaires, etc. ; toutes ces « chaînes » s'entrecroisant : le boucher achète au boulanger qui lui achète lui-même, les deux achetant à l'épicier, qui leur achète aussi, etc. Au contraire, la redistribution de l'État a un caractère global, centralisé, coordonné : tous les citoyens paient l'impôt, l'État utilise les sommes ainsi prélevées (qui correspondent à une restriction de consommation de la part des contribuables) à payer les juges, les militaires, les policiers, les constructeurs de routes, etc. Les sommes prélevées sur l'ensemble de la collectivité nationale sont redistribuées par la voie des dépenses publiques à diverses catégories de membres de cette collectivité.

Cela explique la compétition qui se fait autour des dépenses publiques : il n'y a pas ici le lien direct et personnel entre ce qu'une personne donne et ce qu'elle reçoit. Ceux qui donnent et ceux qui reçoivent ne sont pas les mêmes, et la solidarité nationale tend précisément à ce que les plus pauvres, qui donnent moins, reçoivent le plus, tandis que les plus riches qui donnent le plus (en théorie : cf. p. 414), reçoivent le moins.

γ) Les transferts proprement dits. — Dans les exemples qu'on vient de citer, la dépense publique a tout de même une certaine ressemblance avec la dépense privée : elle est motivée par les services ou les biens que l'État reçoit en échange. Le fonctionnaire est payé en fonction du travail qu'il accomplit ; le fournisseur en raison des objets qu'il livre ; etc. Dans une dernière série de cas, on s'éloigne complètement du mécanisme des dépenses privées : les dépenses publiques sont faites sans aucune contre partie directe de la part de celui qui en bénéficie. Citons par exemple les subventions économiques versées à certaines entreprises (subventions aux exportateurs par exemple) ; celles attribuées à titre de secours à des personnes dans le besoin (allocations de chômage) ; ou encore les dépenses de la Sécurité sociale, dans la mesure où elles ne sont pas couvertes par les cotisations des affiliés.

Le mécanisme des dépenses publiques réalise ici un transfert pur et simple de richesse : des sommes prélevées par l'impôt sur telle ou telle catégorie sociale sont reversées à une autre catégorie, sans justification du service ou du travail fourni à l'État par cette catégorie. L'idée de solidarité nationale apparaît ici avec une force encore plus grande. Bien entendu, la compétition entre groupes sociaux (chacun tendant à obtenir le maximum de « transferts » et à en supporter le minimum) se fait également plus vive : même quand la solidarité nationale est profondément ressentie par les citoyens, elle n'étouffe pas en eux tout égoïsme individuel ou tout égoïsme de classe ; à plus forte raison, quand elle est moins ressentie.

3° *Le problème de l'utilité économique des dépenses publiques.*  
 — Des financiers classiques auraient pu admettre, à la rigueur, l'analyse précédente. Sans nier le phénomène de redistribution, ils auraient répliqué en affirmant que l'usage fait par l'État des sommes prélevées par lui et redistribuées par le moyen des dépenses publiques est moins utile que l'usage qu'en auraient fait les particuliers s'il n'y avait pas eu redistribution. Ainsi, réapparaît la théorie de l'« État-trou » : l'État n'est pas totalement un gouffre, car il est vrai que l'argent dépensé par lui est remis en circuit. Mais il y aurait tout de même une perte de substance économique, résultant de la différence entre le « bon usage » qu'en auraient fait les particuliers et le « mauvais usage » qu'en fait l'État, entre l'improductivité des interventions de l'État et la productivité de l'initiative privée : une partie des dépenses publiques aboutirait donc à une destruction, tomberait donc dans un « trou ».

Les financiers modernes n'admettent pas ce raisonnement. Il y a bien longtemps que l'on a cessé de croire à la supériorité automatique de l'initiative privée sur l'intervention publique. En fait, l'examen objectif des faits montre que l'initiative privée est tantôt plus efficace, tantôt moins efficace que l'intervention de l'État. On peut se demander d'ailleurs si l'évolution technique, qui conduit aux grandes unités économiques, ne tend pas à la supériorité de l'intervention publique : il est typique que la plus grande découverte des temps modernes, l'énergie atomique, soit le produit de l'initiative de l'État, et n'ait pas

pu être le résultat d'initiative privée. Quoi qu'il en soit, le problème de l'infériorité ou de la supériorité de l'intervention publique est à examiner dans chaque cas concret.

Il y a des dépenses publiques utiles au point de vue économique, parce que leur productivité est supérieure à celle que donnerait l'initiative privée. Par exemple, si l'Etat fait des dépenses d'investissements productifs (constructions de barrages, forages, etc.), avec des sommes que les épargnants privés auraient thésaurisées ou placées à l'étranger, il accroît le potentiel de production de la nation. Au lieu de disparaître dans un « gouffre », la dépense publique ressemble en quelque sorte à un germe planté en terre, qui produira plus qu'il n'a été semé. La contradiction est absolue avec la conception traditionnelle, encore que les financiers classiques aient admis une notion analogue, dans certains cas exceptionnels de dépenses dites « rentables », financées par l'emprunt.

Il y a aussi des dépenses publiques qui ne sont pas utiles au point de vue économique, mais qui sont utiles au point de vue de l'intérêt général. Développer les dépenses militaires, par exemple, c'est soustraire de l'argent, des matières premières et des hommes à la production de biens consommables, pour les affecter à des activités économiquement stériles. Mais, dans la mesure où la sécurité de la nation est assurée par ce moyen, il y a une utilité générale qui prime l'inutilité économique. Parfois d'ailleurs, la différence entre les deux catégories est assez difficile à faire : accroître les dépenses d'enseignement, c'est soustraire des capitaux et du travail au circuit économique ; mais cela peut permettre de développer la formation technique et humaine, qui assurera un essor futur de l'économie.

## § 2. LES CATÉGORIES DE DÉPENSES PUBLIQUES

La classification des dépenses publiques présente dans les finances modernes deux différences essentielles par rapport aux finances classiques. D'abord, on l'a dit, son importance devient capitale puisque la nature d'une dépense est considérée désormais comme un élément essentiel du problème financier. Ensuite, le point de vue administratif passe au second plan,

comme base de classification, au profit du point de vue économique : on cherche à répartir les dépenses, non plus suivant les catégories de départements ministériels et de services publics, mais suivant leur influence sur la vie de la nation.

### A) *Les différentes classifications possibles*

En gros, on peut distinguer les classifications administratives et les classifications économiques. Les premières sont basées sur la structure de l'Etat, de ses organes, de ses fonctions, de sa réglementation juridique. Les secondes considèrent avant tout l'activité économique nationale et le rôle des dépenses publiques à son égard.

a) LES CLASSIFICATIONS ADMINISTRATIVES. — Même à leur égard, une évolution se manifeste : à la vieille classification organique, basée sur la distinction des ministères et des services, on tend aujourd'hui à substituer une classification fonctionnelle.

1<sup>o</sup> *Les classifications organiques et formelles.* — La présentation des dépenses de l'Etat a d'abord été calquée sur le tableau administratif des différents services publics. Les anciens budgets étaient ainsi établis sur la classification des ministères, les dépenses des assemblées et de la Présidence de la République (qui ne relevaient d'aucun ministère) étant classées sous la rubrique « Pouvoirs publics ». A l'intérieur de chaque ministère, on retrouvait la distinction des diverses « directions », et ensuite celle des dépenses de personnel, de matériel, de travaux, etc.

A cette classification organique essentielle, peuvent s'ajouter diverses classifications formelles, basées sur la diversité de réglementation juridique de la dépense. Citons, par exemple : la distinction des « services votés » et des mesures nouvelles, très importante en France à l'heure actuelle ; celle des dépenses du budget général, des dépenses des budgets annexes et des dépenses des comptes spéciaux ; celle des dépenses définitives et des dépenses provisoires (prêts et avances) ; celle des dépenses annuelles et des dépenses autorisées pour plusieurs années (autorisations de programme) ; etc.

2° *La classification fonctionnelle.* — L'idée d'une classification fonctionnelle est beaucoup plus récente : elle correspond à la modernisation des concepts de finances publiques. Pour se rendre compte exactement du rôle de l'Etat dans les divers domaines de l'activité humaine, on classera ses dépenses suivant le coût des différentes « fonctions » qu'il exerce. On distinguera par exemple la fonction d'administration générale, celle de défense nationale, l'action économique, l'action sociale, etc.

La classification fonctionnelle a été mise à la mode par le rapport de la Commission Hoover, constituée aux Etats-Unis en 1947 pour étudier la réorganisation de l'exécutif. Ce rapport lie la présentation fonctionnelle du budget à l'idée de faire ressortir le coût des administrations publiques et leur rendement, comparés à ceux des entreprises privées : on pourrait ainsi attribuer les crédits budgétaires en fonction du coût normal des opérations, afin de faciliter le développement de la productivité (ainsi on attribuerait aux Ponts et Chaussées un crédit de construction de routes calculé sur le prix de revient normal au kilomètre). La comparaison avec les entreprises privées est très discutable, on l'a dit. Mais l'établissement d'une classification fonctionnelle peut parfaitement se concevoir en dehors de cette conception originale.

b) *LES CLASSIFICATIONS ÉCONOMIQUES.* — La classification administrative fonctionnelle est une classification économique, quand le tableau des « fonctions » de l'Etat qui lui sert de base est lui-même établi d'après les diverses sortes d'activités économiques : industrie, agriculture, transports, etc. Mais cette classification est très grossière. Deux autres sont plus précises.

1° *Dépenses effectives et dépenses de transfert.* — Certaines dépenses de l'Etat sont des consommations : il achète des biens et des services pour son usage, un peu comme le ferait un particulier : des automobiles, des machines à écrire, du mobilier, etc. D'autres dépenses correspondent à des salaires, versés aux fonctionnaires, aux personnels des diverses entreprises publiques, etc. D'autres sont des intérêts, analogues à ceux que verse à son créancier un emprunteur privé (intérêts de la dette publique). Cette première catégorie de dépenses

correspond à la vie des services publics, à l'activité des administrations.

D'autres dépenses correspondent à un simple transfert de revenus d'un secteur à un autre. Tel est le cas, par exemple, des dépenses de la Sécurité sociale ou des dépenses d'assistance ou encore celui des subventions aux activités ou entreprises privées. Ces dépenses de transfert n'ont pas du tout la même signification économique que les précédentes. Quand l'Etat paie des fonctionnaires qui travaillent pour lui ou des fournisseurs qui lui livrent des biens utilisés par ses services publics, ces dépenses publiques correspondent à des prélèvements sur la masse des biens et de la main-d'œuvre disponibles : le travail des fonctionnaires et les biens utilisés ne sont plus disponibles ailleurs. A la dépense publique correspond un service rendu : mais ce service coûte, il entraîne un prélèvement sur le circuit économique. Au contraire, les dépenses de transfert ne correspondent à aucun prélèvement de bien ou de main-d'œuvre : l'argent pris à certains (aux contribuables par exemple) est redistribué à d'autres (bénéficiaires d'allocations, etc.) sans qu'aucune heure de travail ou aucun bien ne soit enlevé au circuit économique.

Il faut également considérer à part une troisième catégorie : celle des dépenses de l'Etat à l'étranger : par exemple, fonds alloués au service des Relations culturelles, à l'aide technique aux pays sous-développés, à la propagande extérieure, etc. Il y a ici prélèvement net sur la production nationale, sans contrepartie économique.

2<sup>o</sup> *Dépenses de fonctionnement et dépenses en capital.* — Dans les finances publiques classiques, apparaissait déjà la distinction des dépenses « ordinaires » et des dépenses « extraordinaires ». Les dépenses ordinaires étaient celles qui correspondaient à l'activité normale et habituelle de l'Etat, à son fonctionnement courant ; celles qui se renouvelaient chaque année. Les dépenses extraordinaires étaient des dépenses exceptionnelles, non renouvelables par leur nature : dépenses de guerre ou de reconstruction, grands travaux en cas de crise économique, réalisation d'équipements nouveaux (construction des lignes de chemins de fer, par exemple). Suivant les principes

orthodoxes, seules les dépenses extraordinaires pouvaient être couvertes par l'emprunt, les dépenses ordinaires devaient l'être par l'impôt : à chaque catégorie de dépenses correspondait ainsi une catégorie de recettes.

La distinction moderne des « dépenses de fonctionnement » et « dépenses en capital » s'inspire dans une certaine mesure de la précédente. D'une façon sommaire et approximative, disons que les dépenses de fonctionnement sont les dépenses courantes nécessitées par la marche des services publics et la vie de l'Etat : paiement du personnel, entretien du matériel, etc. Elles n'impliquent aucun transfert de capital du secteur public au secteur privé, ou à l'intérieur du secteur public ; elles ne concernent en somme que l'emploi des revenus de l'Etat et de la nation. Elles correspondent donc un peu à l'idée de dépenses ordinaires. Au contraire, les dépenses en capital concernent la fortune de la nation, son capital et non ses revenus : telles sont par exemple les dépenses d'investissements, d'équipement, de reconstruction, etc. Si elles correspondent dans leurs grandes lignes à la vieille notion de dépenses extraordinaires, elles ne sont plus considérées comme exceptionnelles et anormales : ce qu'on jugeait extraordinaire autrefois est devenu ordinaire.

La différence entre les deux classifications ne porte pas seulement sur les mots et sur le fait (qu'ils traduisent) de l'évolution des idées en ce qui concerne la distinction de l'ordinaire et de l'extraordinaire dans la vie de l'Etat. Elle correspond aussi à une différence de fond dans le mode de classement des diverses dépenses. On ne faisait rentrer dans les dépenses extraordinaires que certaines catégories de dépenses considérées en bloc : grands travaux, reconstruction après guerre, etc. La distinction actuelle des dépenses de fonctionnement et des dépenses en capital s'applique de façon détaillée : à l'intérieur de chaque service public, on met à part ce qui concerne le fonctionnement proprement dit, et ce qui concerne les agrandissements, transformations, modernisations, etc., impliquant des opérations en capital. Parmi les anciennes dépenses « ordinaires » certaines sont ainsi reportées dans la catégorie des dépenses en capital.

B) *Les classifications utilisées en France*

La IV<sup>e</sup> République a réalisé de grandes réformes en matière de présentation des dépenses publiques. La plus importante concerne la nouvelle nomenclature des dépenses budgétaires adoptée en 1952, qui a été conservée depuis lors dans ses lignes générales. En dehors du budget, d'autres classifications sont pratiquement utilisées.

a) LES CLASSIFICATIONS BUDGÉTAIRES. — Le budget de l'Etat énumérait autrefois les dépenses publiques sur une base organique : les crédits étant répartis par ministères, puis par subdivisions de ministères, puis en dépenses de personnel, de matériel et de travaux. La circulaire du 5 mars 1952 sur la nomenclature budgétaire a profondément transformé cette présentation en la modernisant. Le décret-loi du 19 juin 1956 a complété et corrigé cette réforme ; l'ordonnance du 2 janvier 1959, qui le remplace sous la V<sup>e</sup> République, n'a pas modifié sensiblement les règles posées en 1952 et 1956. La présentation actuelle des dépenses dans les lois de finances combine ainsi plusieurs classifications.

1<sup>o</sup> *La classification par grandes masses.* — La loi de finances, qui répartit en grandes masses les dépenses de l'Etat, utilise d'abord une classification opposant les dépenses définitives et les opérations à caractère temporaire (prêts et avances) qui ne sont pas de véritables dépenses. A cette classification, viennent s'en ajouter deux autres : 1<sup>o</sup> une classification économique reposant sur la distinction entre les dépenses de fonctionnement et les dépenses en capital, qu'on vient d'analyser ; 2<sup>o</sup> une classification administrative en dépenses civiles et dépenses militaires.

La loi de finances distingue donc : 1<sup>o</sup> les dépenses ordinaires civiles ; 2<sup>o</sup> les dépenses civiles en capital ; 3<sup>o</sup> les dépenses ordinaires militaires ; 4<sup>o</sup> les dépenses militaires en capital ; 5<sup>o</sup> les prêts et avances. A ces cinq catégories de base se superpose d'ailleurs un cadre plus général : la distinction du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor (cf. p. 272) ; dans chacun de ces cadres juridiques

on peut retrouver plus ou moins les catégories précédentes (cf. fig. 1).

Mais on ne peut additionner ces trois catégories — budget général, budgets annexes et comptes spéciaux — pour obtenir le total des dépenses de l'Etat. En effet, certaines dépenses des budgets annexes et des comptes spéciaux sont couvertes par des crédits inscrits au budget général. Les doubles emplois

|  | Budget<br>général | Budgets<br>annexes | Comptes<br>spéciaux |
|--|-------------------|--------------------|---------------------|
| <b>I. Dépenses définitives :</b>                                       |                   |                    |                     |
| 1. Dépenses ordinaires :   |                   |                    |                     |
| Civiles .....  | 109 133           | 20 753             | 993                 |
| Militaires .....   | 14 112            | 970                | 56                  |
| 2. Dépenses en capital :   |                   |                    |                     |
| Civiles .....  | 18 101            | 2 826              | 2 576               |
| Militaires .....   | 13 076            | 89                 | 22                  |
| TOTAL .....  | 154 422           | 24 638             | 3 647               |
| <b>II. Dépenses à caractère temporaire :</b>                           |                   |                    |                     |
| 1. Affectation spéciale .....  |                   |                    | 92                  |
| 2. Prêts .....   |                   |                    | 4 353               |
| 3. Avances .....   |                   |                    | 16 064              |
| 4. Commerce <sup>1</sup> .....   |                   |                    | — 214               |
| 5. Opérations monétaires <sup>1</sup> .....                            |                   |                    | — 617               |
| 6. Règlements avec les gouverne-<br>ments étrangers <sup>1</sup> ..... |                   |                    | 110                 |
| TOTAL .....  |                   |                    | 19 788              |

(<sup>1</sup>) Pour ces trois catégories de comptes, seul apparaît, dans les grandes masses de la loi de finances, le solde des ressources et des dépenses.

FIG. 1. — La répartition par grandes masses des dépenses de l'Etat dans la loi de finances pour 1970 (en millions de F)

éliminés, il convient également de ne faire apparaître que le solde net, et non le montant total, de certains comptes spéciaux, notamment du compte des avances du Trésor à court terme dont la plus grande part est remboursée dans l'année. La

figure 2 ci-dessous donne, compte tenu de ces corrections, le montant des charges budgétaires depuis 1959.

Il existe une certaine confusion dans la notion de dépenses budgétaires. On retient tantôt les dépenses du budget général, tantôt la somme du budget général et des comptes spéciaux, tantôt le total du budget général, des comptes spéciaux et des budgets annexes. Par exemple, les dépenses budgétaires de 1967 seront chiffrées à 114, à 120 ou à 130 milliards. Ce qui importe c'est de s'en tenir à une notion unique, afin d'obtenir une série homogène. D'autre part, au lieu des prévisions budgétaires, on peut utiliser, comme nous le ferons plus loin (fig. 6, 7 et 8), les chiffres d'exécution du budget tels qu'ils sont donnés par les lois de règlement ou les statistiques du Trésor.

|  | 1959 | 1966  | 1967  | 1968  | 1969  | 1970  |
|--|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 1. Charges du budget général .....                 | 54,7 | 101,0 | 113,8 | 124,6 | 145,3 | 154,4 |
| 2. Charges des comptes spéciaux <sup>1</sup> ..... | 8,1  | 7,9   | 6,4   | 7,0   | 8,9   | 8,3   |
| 3. TOTAL (1 + 2) .....                             | 62,8 | 108,9 | 120,2 | 131,6 | 154,2 | 162,7 |
| 4. Charges des budgets annexes <sup>2</sup> .....  | 6,3  | 11,6  | 12,5  | 15,1  | 16,9  | 17,7  |
| 5. TOTAL DES CHARGES (3 + 4) .....                 | 69,1 | 120,5 | 132,7 | 146,7 | 171,1 | 180,4 |

(<sup>1</sup>) Plafonds de dépenses des comptes spéciaux après élimination des mouvements internes et des opérations purement commerciales.

(<sup>2</sup>) Plafonds de dépenses de budgets annexes après élimination des mouvements internes avec le budget général.

FIG. 2. — Les charges budgétaires dans les lois de finances initiales depuis 1959 (en milliards de F)

## 2<sup>o</sup> La classification par titres, ministères et chapitres. —

A l'intérieur des grandes masses qu'on vient de définir, on trouve une double classification interne, en fonction de laquelle sont établis les états annexés à la loi de finances et les décrets de répartition (cf. p. 278) qui contiennent la ventilation détaillée des crédits.

En premier lieu, une classification en sept titres, sur une base à la fois administrative et économique, distingue : la dette publique (titre I) ; les dépenses des Pouvoirs publics (titre II)

| MINISTÈRES  | TITRE I<br>Dette publique                           |  |   |      | TITRE II<br><br>Pouvoirs publics | TITRE III<br>Moyens des services        |  |   |                                   |
|---|---|--|---|------|----------------------------------|---|--|---|-----------------------------------|
|   | 1 <sup>re</sup> Partie<br>Dette intér. à long terme | 2 <sup>e</sup> Partie<br>Dette flottante | 3 <sup>e</sup> Partie<br>Dette extérieure | Etc. |                                  | 1 <sup>re</sup> Partie<br>Rémunérations | 2 <sup>e</sup> Partie<br>Personnel, pensions | 3 <sup>e</sup> Partie<br>Charges sociales | 4 <sup>e</sup> Partie<br>Matériel |
| FINANCES ET AFFAIRES ÉCONOMIQUES  |   |  |   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| 11-01. Services des rentes perpétuelles et amortissables et des bons et obligations du Trésor à moyen terme ..... | •   |  |   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| 12-02. Intérêts des comptes du Trésor à court terme .....   |   | •  |   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| 13-02. Service des emprunts contractés à l'étranger .....   |   |  | •   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| AGRICULTURE   |   |  |   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| 31-12. Inspection générale, indemnités .....  |   |  |   |      |                                  | •                                       |  |   |                                   |
| 32-81. Pensions .....   |   |  |   |      |                                  |   | •  |   |                                   |
| 34-01. Administr. centrale, frais .....   |   |  |   |      |                                  |   |  | •   |                                   |
| 34-02. Administr. centrale, matériel .....  |   |  |   |      |                                  |   |  | •   |                                   |
| 42-01. Participation de la France aux dépenses de fonctionnement de divers organismes internat. ....              |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 43-33. Apprentissage agricole et horticole .....  |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 44-22. Encouragement à la sélection animale .....   |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 51-01. Equipement des services centraux .....   |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 51-80. Travaux d'équipement des Eaux et Forêts .....  |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 56-30. Etablissement d'enseignement agricole, équipement .....  |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 61-60. Subventions pour l'équipement du Génie rural .....   |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 66-40. Subventions d'équipement pour l'Institut national de Recherche agronomique .....                           |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| TRAVAUX PUBLICS, TRANSPORTS ET TOURISME   |   |  |   |      |                                  |   |  |   |                                   |
| 31-01. Administr. centrale, rémunérations principales ..  |   |  |   |      |                                  | •                                       |  |   |                                   |
| 31-02. Administr. centrale, indemnités .....  |   |  |   |      |                                  | •                                       |  |   |                                   |
| 31-11. Ponts et Chaussées, rémunérations principales ..   |   |  |   |      |                                  | •                                       |  |   |                                   |
| 31-12. Ponts et Chaussées, indemnités .....   |   |  |   |      |                                  | •                                       |  |   |                                   |
| 32-91. Pensions .....   |   |  |   |      |                                  |   | •  |   |                                   |
| 34-01. Administrat. centrale, frais .....   |   |  |   |      |                                  |   |  | •   |                                   |
| 34-11. Ponts et Chaussées, matériel .....   |   |  |   |      |                                  |   |  | •   |                                   |
| 53-20. Routes et ponts, reconstruction et grosses réparations .....   |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 53-34. Ports de pêche, équipements .....  |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 55-90. Participation aux travaux d'urbanisme dans les villes sinistrées .....                                     |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |
| 73-41. Reconstitution du réseau de la S. N. C. F. ....  |   |  |   |      |                                  |   |  |   | •                                 |

Chaque point représente un chapitre budgétaire.

FIG. 3. — La classification des dépenses dans

| TITRE IV<br>Interventions publiques |  | TITRE V<br>Investissements exécutés par l'Etat |  | TITRE VI<br>Subventions d'investissements<br>accordées par l'Etat |  | TITRE VII<br>Réparation<br>des dommages<br>de guerre |  |
|-------------------------------------|--|--|--|---|--|--|--|
| Intervent. pol. et adm.             | 2 <sup>e</sup> Partie<br>Action internationale                               |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 3 <sup>e</sup> Partie<br>Action éducative<br>et culturelle                   |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 4 <sup>e</sup> Partie<br>Action économique                                   |  |  |   |  |  |  |
|                                     | Etc.   |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 1 <sup>re</sup> Partie<br>Agriculture  |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 3 <sup>e</sup> Partie<br>Transports, communications<br>et télécommunications |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 5 <sup>e</sup> Partie<br>Logement et urbanisme                               |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 6 <sup>e</sup> Partie<br>Equipement culturel<br>et social                    |  |  |   |  |  |  |
|                                     | Etc.   |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 1 <sup>re</sup> Partie<br>Agriculture  |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 2 <sup>e</sup> Partie<br>Energie et mines                                    |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 4 <sup>e</sup> Partie<br>Entreprises industrielles<br>et commerciales        |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 6 <sup>e</sup> Partie<br>Equipement culturel<br>et social                    |  |  |   |  |  |  |
|                                     | Etc.   |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 1 <sup>re</sup> Partie<br>Agriculture  |  |  |   |  |  |  |
|                                     | 3 <sup>e</sup> Partie<br>Transports et communications                        |  |  |   |  |  |  |
|                                     | Etc.   |  |  |   |  |  |  |

qui sont les dépenses des assemblées et de la présidence de la République ; les « moyens des services » (titre III), nom barbare qui désigne les dépenses de fonctionnement des services publics ; les interventions publiques (titre IV) ; les investissements exécutés par l'Etat (titre V) ; les subventions d'investissements accordées par l'Etat (titre VI) ; enfin, les réparations de dommages de guerre (titre VII). A l'intérieur de chaque titre (sauf du titre II, qui est très simple), on trouve une subdivision en « parties » qui est également une classification de nature économique. Titres et parties forment ce qu'on pourrait appeler une division verticale des masses budgétaires dans chacun des décrets de répartition. On notera que les quatre premiers titres correspondent aux dépenses de fonctionnement, les trois derniers aux dépenses en capital. D'autre part, les prêts et avances sont classés à part.

Une division qu'on pourrait appeler horizontale se superpose à celle-là, basée sur une classification purement administrative. Elle comprend d'abord les divers ministères, chacun d'eux faisant l'objet d'un décret de répartition. A l'intérieur de chacun, on trouve les « lignes » horizontales du budget, chaque ligne comprenant un « chapitre » dans l'une des colonnes verticales. Le chapitre, unité fondamentale de crédit budgétaire, se définit donc par un recoupement des deux divisions horizontales et verticales (cf. le tableau de la fig. 3). Mais on n'oubliera pas qu'il s'agit là d'un schéma théorique, destiné seulement à faire comprendre les classifications des dépenses budgétaires : en pratique, le budget n'est pas présenté ainsi. On notera d'autre part que, bien que cette nomenclature ne soit pas fonctionnelle en elle-même, elle rend possibles des regroupements des dépenses de chaque service sur une base fonctionnelle. Signalons enfin que les chapitres sont eux-mêmes divisés en articles, cette division n'apparaissant que dans les documents « jaunes » annexés à la loi de finances (cf. p. 281).

*b) LES AUTRES CLASSIFICATIONS.* — Les classifications précédentes ont une valeur juridique : elles définissent la répartition des crédits décidée par le Parlement (loi de finances) et le Gouvernement (décrets de répartition). D'autres sont utilisées en pratique, qui ont seulement une valeur documentaire.

1<sup>o</sup> La *classification fonctionnelle* est utilisée dans les documents présentés aux parlementaires en annexe du projet de loi de finances, afin de leur permettre de mesurer le coût de chacune des grandes activités de l'État. Elle distingue, en les regroupant sous trois rubriques (fonctionnement, transferts, investissements), huit grandes fonctions : 1<sup>o</sup> les pouvoirs publics et l'administration générale ; 2<sup>o</sup> la justice et la sécurité intérieure ; 3<sup>o</sup> les relations internationales ; 4<sup>o</sup> la défense nationale ; 5<sup>o</sup> l'action culturelle ; 6<sup>o</sup> l'action sociale ; 7<sup>o</sup> l'action économique ; 8<sup>o</sup> le logement et l'urbanisme. Deux rubriques complémentaires regroupent les dépenses non fonctionnelles (dette publique générale, etc.) et les dépenses non ventilées (essentiellement les pensions civiles et militaires). A titre d'exemple, on verra dans la fig 4, p. 58, la classification fonctionnelle des dépenses de 1965.

2<sup>o</sup> La *classification économique* est utilisée par la comptabilité nationale pour les dépenses des « administrations ». Ce vocable recouvre l'ensemble des organismes publics ou privés à but non lucratif, c'est-à-dire l'État, les collectivités locales, les établissements publics administratifs, la sécurité sociale, les administrations étrangères et les « administrations privées » (organisations professionnelles, organisations culturelles, syndicats, etc.). Il s'agit donc d'un concept à la fois plus large et plus étroit que celui de « secteur public » : plus large puisqu'il englobe certains organismes privés (sécurité sociale, organismes professionnels), et plus étroit puisqu'il ne comprend pas les entreprises publiques dont les recettes correspondent à des ventes de biens et services (P. T. T., entreprises nationales).

La figure 5 (p. 60) donne l'évolution des dépenses des administrations depuis 1965. On notera la progression régulière des opérations de redistribution, c'est-à-dire des versements effectués par les administrations aux entreprises et aux ménages sans contrepartie immédiate et directe. Le développement des interventions administratives dans l'économie se manifeste donc de plus en plus par une redistribution du revenu national.

Sur la notion de dépenses publiques et les conséquences économiques des dépenses, cf. H. BROCHIER, *Finances publiques et redistribution des revenus*, 1950, avec bibliographie ; T. BARNA, *Redistribution of incomes through public*

|  | Pouvoirs publics<br>et administration<br>générale | Justice<br>et Sécurité | Étranger<br>et Outre-Mer | Défense nationale | Action culturelle |                      |
|--|---|------------------------|--------------------------|-------------------|-------------------|----------------------|
|  |   |                        |                          |                   | Total             | Dont<br>enseignement |
| <b>I. — DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>               |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| <b>A) Budget général :</b>                           |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| Services civils .....                                | 3 595   | 2 633                  | 722                      | 565               | 12 230            | 10 99                |
| Services militaires .....                            |   | 1 374                  |                          | 19 430            |                   |                      |
| TOTAL pour le budget général....                     | 3 595   | 4 007                  | 722                      | 19 996            | 12 230            | 10 99                |
| <b>B) Comptes spéciaux .....</b>                     | 53  |                        |                          |                   | 12                |                      |
| <b>C) Budgets annexes .....</b>                      | 100   |                        |                          | 19                |                   |                      |
| TOTAL DES DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT .....           | 3 749   | 4 007                  | 722                      | 20 016            | 12 243            | 10 99                |
| <b>II. — TRANSFERTS ET INTERVENTIONS</b>             |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| <b>1. Charges définitives.</b>                       |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| <b>A) Budget général :</b>                           |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| Services civils .....                                | 103   | 12                     | 2 396                    |                   | 2 194             | 1 99                 |
| <b>B) Comptes spéciaux .....</b>                     | 8   |                        |                          |                   | 421               | 33                   |
| <b>C) Budgets annexes .....</b>                      | 578   |                        |                          |                   |                   |                      |
| TOTAL des charges définitives ....                   | 691   | 12                     | 2 396                    |                   | 2 615             | 2 33                 |
| <b>2. Prêts et avances.....</b>                      | 200   |                        | 131                      | 4                 | 18                |                      |
| TOTAL DES TRANSFERTS ET INTERVENTIONS .....          | 891   | 12                     | 2 528                    | 4                 | 2 634             | 2 33                 |
| <b>III. — INVESTISSEMENTS</b>                        |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| <b>1. Charges définitives.</b>                       |   |                        |                          |                   |                   |                      |
| <b>A) Budget général (services civils seuls)...</b>  | 219   | 78                     | 746                      | 8                 | 3 560             | 2 71                 |
| <b>B) Comptes spéciaux .....</b>                     | 4   |                        | 120                      |                   |                   |                      |
| <b>C) Budgets annexes .....</b>                      | 17  |                        |                          |                   | 1                 |                      |
| TOTAL des charges définitives ....                   | 241   | 78                     | 866                      | 8                 | 3 561             | 2 71                 |
| <b>2. Prêts et avances.....</b>                      | 9   |                        | 428                      |                   | 22                |                      |
| TOTAL DES INVESTISSEMENTS (CRÉDITS DE PAYEMENT)..... | 251   | 78                     | 1 294                    | 8                 | 3 584             | 2 71                 |
| TOTAL GÉNÉRAL .....                                  | 4 392   | 4 093                  | 4 545                    | 20 028            | 18 461            | 16 00                |

FIG. 4. — La classification fonctionnelle des  
(N.B. : Les décimales ayant été supprimées, les totaux ne c

| Action sociale |                                | Action économique |                     |                             |  |  | Logement<br>et urbanisme | Dépenses<br>non<br>fonctionnelles | Dépenses<br>non ventilées | Total   |
|----------------|--------------------------------|-------------------|---------------------|-----------------------------|--|--|--------------------------|-----------------------------------|---------------------------|---------|
| Total          | Dont<br>Anciens<br>Combattants | Total             | Dont<br>agriculture | Dont<br>énergie<br>et mines | Dont<br>industrie<br>commerce<br>et tourisme | Dont<br>transports<br>et télécommu-<br>nications |                          |                                   |                           |         |
| 546            | 132                            | 2 367             | 371                 | 39                          | 45   | 1 700  | 172                      | 80                                | 7 154                     | 30 068  |
| 546            | 132                            | 2 367             | 371                 | 39                          | 45   | 1 700  | 172                      | 80                                | 7 154                     | 20 804  |
|                |                                | 171               | 12                  | 0                           | 159  | 0  |                          |                                   |                           | 237     |
| 0              |                                | 5 346             |                     |                             | 171  | 5 175  |                          |                                   |                           | 5 467   |
| 547            | 132                            | 7 885             | 384                 | 39                          | 375  | 6 877  | 172                      | 80                                | 7 154                     | 56 579  |
| 795            | 4 847                          | 7 427             | 2 851               | 862                         | 336  | 3 299  | 1 505                    | 5 623                             |                           | 31 059  |
|                |                                | 120               | 61                  | 58                          |  |  |                          |                                   |                           | 550     |
| 066            |                                | 151               |                     |                             |  | 151  |                          |                                   |                           | 3 796   |
| 861            | 4 847                          | 7 699             | 2 912               | 920                         | 336  | 3 451  | 1 505                    | 5 623                             |                           | 35 406  |
|                |                                | 71                | 68                  |                             |  | 2  | 1                        |                                   |                           | 427     |
| 881            | 4 847                          | 7 770             | 2 981               | 920                         | 336  | 3 453  | 1 506                    | 5 623                             |                           | 35 833  |
| 889            |                                | 4 470             | 1 137               | 1 860                       | 9  | 1 275  | 1 059                    |                                   |                           | 10 432  |
|                |                                | 1 052             | 138                 | 80                          |  | 833  | 69                       |                                   |                           | 1 246   |
|                |                                | 1 278             |                     |                             |  | 1 278  |                          |                                   |                           | 1 296   |
| 889            |                                | 6 800             | 1 276               | 1 940                       | 97   | 3 387  | 1 128                    |                                   |                           | 12 975  |
| 15             |                                | 2 581             | 434                 | 1 610                       | 436  | 94   | 4 012                    |                                   |                           | 7 068   |
| 04             |                                | 9 382             | 1 711               | 3 550                       | 533  | 3 481  | 5 140                    |                                   |                           | 20 044  |
| 13             | 4 979                          | 25 039            | 5 076               | 4 510                       | 1 245  | 13 811   | 6 820                    | 5 703                             | 7 154                     | 112 456 |

es publiques pour 1965 (en millions de F)

ndent pas toujours exactement aux chiffres additionnés)

|  | 1965                  |               | 1966                  |               |
|--|-----------------------|---------------|-----------------------|---------------|
|  | Total administrations | dont Etat     | Total administrations | dont Etat     |
| 1. <i>Fonctionnement et développement des services administratifs en métropole</i> . . . .           | 72 592                | 44 059        | 79 100                | 47 167        |
| a) Consommation . . . . .  | 17 863                | 13 260        | 18 973                | 14 192        |
| b) Salaires bruts . . . . .  | 31 982                | 22 118        | 34 214                | 23 493        |
| c) Formation brute de capital (+ solde des opérations sur terrains et immeubles existants) . . . . . | 16 567                | 4 711         | 19 347                | 5 477         |
| d) Autres . . . . .  | 6 180                 | 3 970         | 6 566                 | 4 005         |
| 2. <i>Opérations de redistribution en métropole</i>  | 98 032                | 31 942        | 107 196               | 34 058        |
| a) A caractère social . . . . .  | 80 907                | 16 246        | 88 072                | 16 703        |
| b) Autres . . . . .  | 17 125                | 15 696        | 19 124                | 17 355        |
| 3. <i>Relations entre la France métropolitaine et l'extérieur</i> . . . . .                          | 5 808                 | 5 808         | 5 867                 | 5 727         |
| TOTAL des dépenses nettes des opérations financières et des mouvements internes . . . . .            | <b>176 432</b>        | <b>81 809</b> | <b>192 163</b>        | <b>86 952</b> |

(1) Prévisions.

(2) Hypothèses.

FIG. 5. — La classification économique (d'après la Comptabilité nationale, en millions)

*finance in 1937*, Oxford, 1945 ; A. T. PEACOCK, *Income redistribution and social policy*, Londres, 1954 ; H. C. EDEY et A. T. PEACOCK, *National income and social accounting*, Londres, 1954 ; H. M. SOMERS, *Public finance and national income*, Philadelphie, 1949 ; S. GIORGIO, *Contributo alla teoria degli effetti economici delle spese pubbliche*, Padoue, 1953 ; INSTITUT INTERNATIONAL DE FINANCES PUBLIQUES, *Les effets économiques des finances publiques* (Congrès de Rome) ; H. STERN, Les dépenses de l'État dans le revenu national (trad. dans *Actualité économique et financière à l'étranger*, juin 1946, p. 129) ; J. R. et U. K. HICKS, Les finances publiques dans le revenu national (*ibid.*, p. 129) ; J. PEYREGA, *La politique des grands travaux devant la théorie économique*, 1943 ; M. CRUCIS, *Les subventions économiques*, thèse, Paris, 1947 (dactylographiée) ; Les subventions économiques (*Documentation française, Notes et études documentaires*, n° 348, juillet 1946). Sur les dépenses d'in-

| 1967                  |           | 1968                  |           | 1969 <sup>1</sup>     |           | 1970 <sup>2</sup>     |           |
|-----------------------|-----------|-----------------------|-----------|-----------------------|-----------|-----------------------|-----------|
| Total administrations | dont Etat | Total administrations | dont Etat | Total administrations | dont Etat | Total administrations | dont Etat |
| 87 294                | 52 415    | 96 730                | 59 317    | 107 749               | 66 376    | 116 011               | 70 324    |
| 20 212                | 15 581    | 21 544                | 16 446    | 23 871                | 18 254    | 25 229                | 19 181    |
| 36 810                | 25 094    | 42 243                | 30 009    | 47 547                | 33 880    | 51 827                | 36 934    |
| 22 044                | 6 346     | 23 204                | 6 336     | 25 682                | 7 157     | 28 037                | 7 154     |
| 8 228                 | 5 394     | 9 739                 | 6 526     | 10 649                | 7 085     | 10 918                | 7 055     |
| 16 454                | 36 301    | 132 217               | 43 393    | 148 715               | 46 142    | 165 442               | 49 297    |
| 96 225                | 17 709    | 106 541               | 19 722    | 121 773               | 22 295    | 137 143               | 24 129    |
| 20 229                | 18 592    | 25 676                | 23 671    | 26 942                | 23 847    | 28 299                | 25 168    |
| 5 936                 | 6 213     | 6 356                 | 6 356     | 7 155                 | 7 155     | 7 440                 | 7 440     |
| 09 687                | 94 929    | 235 03                | 109 066   | 263 619               | 119 673   | 238 893               | 127 061   |

s dépenses des « administrations »  
 té nationale)  
 francs

vestissements, cf. « Les investissements publics en France et à l'étranger » (*Statistiques et études financières*, nos 7-8, 1950) et « Le 7<sup>e</sup> Rapport de la Commission des investissements » (*ibid.*, n<sup>o</sup> 74, 1954).

Sur la classification des dépenses publiques, cf. « La politique budgétaire de 1952 à 1957 » (*Notes et Etudes doc.*, 1959, n<sup>o</sup> 2575) ; « Le budget fonctionnel de 1963 » (*Statist. et Etudes financ.*, 1963, n<sup>o</sup> 169) ; « Le plan comptable et la comptabilité du secteur public » (*ibid.*, 1959, n<sup>o</sup> 132) ; M. GALLOIS, Conception française du budget fonctionnel (*Banque et Bourse*, janv.-févr. 1952) ; et la bibliographie de la p. 272. Le rapport Hoover a été publié dans *Stat. et études financ.* (supplément, nos 5-6, 1950). Sur la nouvelle classification des dépenses publiques adoptée en France, cf. p. 279 ; sur la classification économique de la comptabilité nationale, cf. les suppléments nos 207 et 208 de *Statistiques et études financières* (mars et avril 1966).

**SIGNIFICATION POLITIQUE DES DIVERSES CONCEPTIONS DES DÉPENSES PUBLIQUES.** — La lutte entre la conception classique et la conception moderne des dépenses publiques a dans une large mesure un caractère politique. Les partisans de la conception classique savent que les dépenses publiques ne sont pas nécessairement consommatrices et destructrices ; ils savent qu'elles consistent en réalité dans une redistribution ; ils n'ignorent pas la possibilité et l'existence de dépenses de « transferts ». Mais ils s'opposent précisément au développement de la redistribution publique ; ils veulent réduire au minimum les transferts. Cette attitude ne s'explique pas seulement par la croyance désintéressée dans la supériorité de l'initiative privée : ceux qui s'opposent aux transferts publics et à la redistribution par l'Etat sont ceux qui seraient lésés par ces transferts et cette redistribution.

Il serait exagéré, sans doute, de dire que la conception traditionnelle des dépenses publiques est celle des classes sociales privilégiées et des partis de droite qui les représentent, tandis que la conception moderne serait celle des classes sociales défavorisées et des partis de gauche qui les représentent : car la conception ancienne conserve une certaine audience dans l'opinion publique de « gauche », tandis que le progrès des sciences financières commence à faire pénétrer la conception nouvelle dans certains milieux conservateurs. Malgré tout, une corrélation visible existe entre l'appartenance sociale et politique et les conceptions relatives aux dépenses publiques. Et ces conceptions sont utilisées dans la propagande politique : les notions traditionnelles servent à la droite à rallier une partie de l'opinion de gauche, contrairement à l'intérêt de celle-ci ; les notions modernes à rallier une partie de l'intelligentsia conservatrice.

## SECTION II. — Le montant des dépenses publiques

Un fait essentiel doit être ici souligné : l'accroissement des dépenses publiques. C'est un phénomène général : dans tous les pays du monde, depuis toujours, les dépenses de l'Etat tendent à augmenter. Sur de courtes périodes, certes, on peut observer des stagnations ou des reculs : mais, considérée sur de longues périodes, la courbe des dépenses publiques est presque toujours ascendante. Le rythme de l'accroissement est cependant très variable suivant les époques. Dans l'ensemble, il s'agit d'un rythme lent jusqu'en 1914 ; à partir de cette date, au contraire, il s'est accéléré de façon considérable, de sorte que l'ordre de grandeur des dépenses publiques est totalement différent aujourd'hui de ce qu'il a été jusqu'à la première guerre mondiale.

La question se pose de savoir si cet accroissement des

dépenses publiques est illimité, ou s'il y a un plafond qu'il ne saurait dépasser. On va l'examiner, après avoir envisagé sommairement le fait de l'accroissement lui-même.

### § 1. L'ACCROISSEMENT DES DÉPENSES PUBLIQUES

Les chiffres bruts produisent un effet de choc, mais ne signifient rien. Sous le roi saint Louis, au XIII<sup>e</sup> siècle, le budget de la France était environ de 3 millions par an. Deux siècles plus tard, sous François I<sup>er</sup>, en 1515, il atteignait 72 millions, pour passer à plus de 90 millions en 1607, sous Henri IV. La monarchie absolue de Louis XIV porta ce chiffre à 225 millions en 1683, cependant qu'en 1789 le total des dépenses de l'Etat se montait à plus de 530 millions. En 1815, après les guerres de la Révolution et de l'Empire, les dépenses budgétaires se chiffraient à 931 millions. Bien que ralenti par la politique d'économie de la Restauration, l'accroissement ne cessa point cependant, et en 1828, pour la première fois, le budget français atteignit le milliard. « Saluez ce chiffre, Messieurs, disait Villèle à la tribune de la Chambre, vous ne le reverrez plus. » L'avenir devait attribuer à ces paroles un sens exactement contraire à celui donné par leur auteur. En 1848 le budget atteignit presque 1 milliard et demi, pour passer à 2 milliards en 1859, à 3 en 1876, à 4 en 1908 et parvenir à 5 milliards en 1913. A partir de ce moment, la progression s'accélère d'une façon considérable. En 1920, au lendemain de la première guerre mondiale, les dépenses totales de l'Etat (dans le budget et hors budget) s'élèvent à 67 milliards ; elles dépassent 100 milliards en 1938 et 600 milliards en 1945 ; en 1959, elles atteignent 6 700 milliards (anciens francs) et 7 000 en 1960. Le cap des 10 000 milliards (soit 100 milliards de F) est franchi en 1964, celui des 14 000 milliards (140 milliards de F) en 1968.

#### A) *Mesure de l'accroissement*

En réalité, l'accroissement des dépenses publiques est moins important. Les chiffres précités ne sont même pas des ordres

de grandeur : car ils ne désignent pas des réalités identiques. Pour les rendre comparables, il faut leur faire subir une série de corrections.

a) L'ACCROISSEMENT RÉEL ET L'ACCROISSEMENT APPARENT. — Deux facteurs essentiels sont à considérer à cet égard : les variations de la valeur de la monnaie, et les différences dans les méthodes d'établissement des budgets.

1° *Les variations de valeur de la monnaie.* — Les chiffres qu'on a donnés sont établis sur la base de monnaies différentes. Avant la loi du 11 germinal an XI, qui a défini le franc, il s'agit de livres de l'Ancien Régime, dont la valeur est difficile à définir et a varié considérablement au cours des siècles. Pendant tout le XIX<sup>e</sup> siècle, la valeur du franc a été relativement constante. Mais à partir de 1914, elle a subi une dépréciation considérable. Quand on compare les chiffres bruts des dépenses publiques de 1913, 1920, 1938, 1945 et 1964, tout se passe comme si on employait un instrument de mesure qui rétrécit au cours de son usage.

Il faut donc corriger les chiffres précédents et les exprimer en « monnaie constante ». On évitera dans ce domaine une confusion fréquente dans l'opinion publique, qui n'a pas encore très bien compris que la valeur de la monnaie n'a pas grand-chose à voir avec sa définition théorique par rapport à l'or. La diminution de la valeur de l'unité monétaire ne correspond pas à la diminution de poids de métal qui la définit légalement, comme l'opinion le croit d'ordinaire. En réalité, dévalorisation (baisse de valeur effective de la monnaie) et dévaluation (diminution de la définition légale par rapport à l'or) ne coïncident pas toujours, l'une pouvant être en avance ou en retard par rapport à l'autre et pouvant également être plus faible ou plus forte : de mai 1936 à décembre 1938 le poids or du franc a baissé de 60 %, tandis que les prix haussaient de 80 %. Aujourd'hui, la définition par rapport au métal n'a plus de signification et seules les variations des prix, c'est-à-dire du pouvoir d'achat de la monnaie, doivent être retenues (cf. appendice, p. 635). A titre d'exemple, voici la comparaison des dépenses de 1913, 1920, 1938, 1945, 1958, 1962, 1966 et 1968 si on les exprime en francs 1968 (fig. 6).

| Années     | Dépenses publiques en francs courants <sup>1</sup> (milliards d'anciens francs) | Coefficient d'augmentation nominale <sup>2</sup> | Variations de valeur du franc |                                  | Dépenses publiques en milliards de francs constants 1968 | Coefficient d'augmentation en francs constants |
|------------|---|--|-------------------------------|----------------------------------|--|--|
|            |   |  | Indice des prix               | Valeur par rapport au franc 1968 |  |  |
| 1913 ..... | 5,3   | 1  | 100                           | 2,61                             | 13,83  | 1  |
| 1920 ..... | 68  | 13   | 430                           | 0,60                             | 40,80  | 3  |
| 1938 ..... | 117   | 22   | 650                           | 0,40                             | 46,80  | 3,4  |
| 1945 ..... | 638   | 120  | 2 470                         | 0,105                            | 66,99  | 4,8  |
| 1958 ..... | 5 960   | 1 124  | 19 260                        | 0,0135                           | 80,46  | 5,8  |
| 1962 ..... | 8 540   | 1 611  | 22 300                        | 1,17                             | 99,92  | 7,2  |
| 1966 ..... | 11 648  | 2 198  | 25 000                        | 1,04                             | 121,14   | 8,8  |
| 1968 ..... | 14 127  | 2 665  | 26 000                        | 1                                | 141,27   | 10,2   |

(<sup>1</sup>) Il s'agit ici des sommes réellement dépensées par le Trésor en exécution des lois de finances.

Sources : a) pour 1913, 1920, 1938, et 1945, *Inventaire de la situation financière de 1946*, page 559 ;

b) pour les autres années, *Statistiques et études financières*.

(<sup>2</sup>) Moyenne des indices généraux des prix de gros et de détail.

FIG. 6. — Accroissement des dépenses publiques en France depuis 1913

2<sup>o</sup> *Les méthodes d'établissement des comptes publics.* — Quand on compare les dépenses publiques à des époques diverses, un autre élément d'erreur vient des différences dans les méthodes d'établissement des comptes publics.

Il peut exister d'abord des différences dans la technique d'inscription des dépenses dans les budgets. Sous l'Ancien Régime, par exemple, on n'inscrivait que le produit net des opérations de recettes : c'est-à-dire notamment qu'on déduisait des revenus de l'impôt tous les frais d'établissement et de perception. Par conséquent, aucune des dépenses de cet ordre n'apparaissait au budget. Au contraire, à l'époque actuelle, la règle du produit brut exige que les ressources brutes soient intégralement portées en recettes et tous les frais de perception en dépenses : il y a là une cause de gonflement purement fictif du budget des dépenses. De même, la répartition différente des dépenses entre l'Etat et d'autres organismes publics, à différentes époques, fausse les calculs : par exemple, la prise en

charge par la Caisse autonome d'Amortissement d'une partie de la dette, la création ou la suppression de budgets annexes, le transfert à l'Etat de charges supportées par les collectivités locales, etc. Si les dépenses des exploitations industrielles de

| Années     | Dépenses budgétaires <sup>1</sup> | Charges du Trésor <sup>2</sup> |
|------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| 1913 ..... | 5                                 | 5,3                            |
| 1938 ..... | 82                                | 117                            |
| 1945 ..... | 465                               | 638                            |
| 1950 ..... | 2 357                             | 2 460                          |
| 1960 ..... | 6 003                             | 7 050                          |
| 1963 ..... | 9 080                             | 9 775                          |
| 1964 ..... | 9 064                             | 10 144                         |
| 1965 ..... | 9 821                             | 10 732                         |
| 1966 ..... | 10 646                            | 11 648                         |
| 1967 ..... | 12 200                            | 13 025                         |
| 1968 ..... | 13 379                            | 14 127                         |
| 1969 ..... | 14 717                            |                                |
| 1970 ..... | 15 442                            |                                |

(<sup>1</sup>) A l'exception des années 1969 et 1970 (prévisions), il s'agit des chiffres du budget général donnés par les lois de règlement.

(<sup>2</sup>) Charges réelles du Trésor en exécution des lois de finances.

FIG. 7. — Dépenses budgétaires et charges du Trésor en exécution des lois de finances depuis 1913 (milliards d'anciens francs)

l'Etat (entreprises nationalisées par exemple), aujourd'hui séparées du budget général où apparaît seulement un solde créditeur ou débiteur, s'y trouvaient un jour inscrites intégralement, la somme des dépenses publiques s'accroîtrait en apparence, mais non en réalité.

Une autre source d'erreur vient du développement plus ou moins grand suivant les époques des dépenses hors budget, plus ou moins occultes : par exemple, les dépenses des troupes d'occupation en 1940-1944. La comparaison des budgets ne donne ainsi qu'une vue faussée de l'évolution réelle des dépenses publiques : on trouvera ci-après les chiffres comparés des

dépenses budgétaires et des dépenses totales effectivement payées par le Trésor, pour quelques années choisies (cf. fig. 7). Cependant un grand effort a été fait en France, ces dernières années, pour réintégrer dans le budget la totalité des dépenses de l'Etat : les opérations des comptes spéciaux du Trésor figurent désormais, notamment, dans la loi de finances (cependant, pour certains comptes, seul y figure le solde des opérations).

*b) ACCROISSEMENT ABSOLU ET ACCROISSEMENT RELATIF.* — Il ne suffit pas de distinguer l'accroissement réel de l'accroissement purement apparent, nominal, fictif. Une fois déterminé l'accroissement réel lui-même, une autre distinction fondamentale doit être faite entre l'accroissement absolu, tel que le révèlent les chiffres de dépenses rectifiés, et l'accroissement relatif, rapporté à l'ensemble de la production et de la richesse nationale.

*1<sup>o</sup> Définition de l'accroissement relatif.* — La notion d'accroissement relatif tient compte de l'évolution qui s'est accomplie parallèlement à celle des dépenses publiques dans d'autres facteurs de la vie nationale directement liés aux dépenses : l'importance de la population et l'étendue du territoire, le volume d'ensemble de la production et des revenus.

*α) Importance de la population et étendue du territoire.* — Il faut toujours rapporter le total des dépenses publiques à l'importance de la population de l'Etat et à l'étendue de son territoire. Dans la mesure où l'un et l'autre s'accroissent, les dépenses de gouvernement et d'administration augmentent corrélativement : la France du XVIII<sup>e</sup> siècle, avec ses 25 millions d'habitants, dépensait évidemment moins que la France actuelle avec ses 50 millions (et la charge de ses territoires d'Outre-Mer). Bien que le gonflement des dépenses ne soit pas ici purement fictif — à la différence des deux autres hypothèses précédentes — il n'en reste pas moins qu'aucune comparaison véritable n'est possible entre les budgets, si l'on ne fait pas les corrections nécessaires. On peut donc considérer qu'il n'y a pas un véritable accroissement des dépenses, dans la mesure où la différence est la conséquence de l'augmentation de population ou de territoire. Remarquons d'ailleurs que la mesure exacte de l'accroissement réel est ici particulièrement difficile à

préciser. Il est trop simpliste de croire en effet qu'un doublement de la population entraîne un doublement des dépenses gouvernementales, car les frais généraux par tête d'habitant diminuent à mesure que le nombre d'habitants s'accroît.

β) Volume d'ensemble de la production et des revenus. — Supposons deux pays de même population et de territoire identique. Si la production est deux fois plus développée dans le second que dans le premier, si le montant des revenus réels de ses citoyens est deux fois plus grand, il est bien évident que des dépenses publiques identiques n'y auront pas la même signification et la même influence. La remarque vaut pour un même pays à des époques différentes de son développement : si la production et les revenus ont augmenté parallèlement à l'augmentation des dépenses publiques, la situation est très différente de l'hypothèse où production et revenus seraient restés stables pendant que les dépenses publiques s'accroissent. Il est donc indispensable, pour avoir une vue précise de l'accroissement des dépenses publiques et de son influence sur la vie nationale, de comparer cet accroissement à l'évolution économique du pays.

2° *La mesure de l'accroissement relatif.* — En pratique, on tend aujourd'hui à adopter une méthode uniforme pour déterminer l'accroissement relatif des dépenses publiques : on les exprime en pourcentage du revenu national. Les comparaisons d'époque à époque et de pays à pays deviennent alors plus faciles.

Le revenu national est constitué par l'ensemble de tous les revenus produits dans la nation pendant une période d'un an : on l'obtient en additionnant les salaires, les intérêts (revenus du capital) et les profits (revenus des entrepreneurs, qu'il s'agisse de profits distribués ou non distribués). Il faut distinguer le revenu national du produit national : le produit national brut est l'ensemble de la production intérieure des entreprises auquel s'ajoutent les services rendus par les salariés des administrations ; le produit national net s'obtient en défalquant du produit national brut les provisions pour amortissement. Le revenu national peut se calculer sur deux bases : d'une façon directe, en additionnant toutes les rémunérations, et en y

ajoutant l'épargne des entreprises et les impôts directs payés par elles ; d'une façon indirecte, en défalquant du produit national net les impôts indirects. (Sur tous ces points cf. plus loin, p. 218, et R. BARRE, *Economie politique*, coll. « Thémis », t. I.)

| Etats-Unis<br>Dépenses publiques<br>en pourcentage<br>du P.N.B. |      | France<br>Dépenses publiques<br>en pourcentage<br>du revenu national |      | Belgique<br>Dépenses publiques<br>en pourcentage<br>du revenu national |       | Royaume-Uni<br>Dépenses publiques<br>en pourcentage<br>du P.N.B. |      |
|---|------|--|------|--|-------|--|------|
| 1880.....   | 2,5  | 1913.....  | 14   | 1912.....  | 9,83  | 1890.....  | 8,9  |
| 1900.....   | 2,9  | 1938.....  | 27   | 1924.....  | 24,22 | 1900.....  | 14,4 |
| 1914.....   | 2,2  | 1950.....  | 34   | 1938.....  | 21,37 | 1913.....  | 12,4 |
| 1924.....   | 3,5  | 1952.....  | 34   | 1949.....  | 28,24 | 1924.....  | 23,7 |
| 1934.....   | 10,4 | 1954.....  | 31,5 | 1956.....  | 27,04 | 1924.....  | 24,5 |
| 1951.....   | 17,3 | 1956.....  | 33,5 |  |       | 1938.....  | 30,0 |
| 1957.....   | 19,8 | 1957.....  | 32,3 |  |       | 1950.....  | 39,0 |
| 1960.....   | 20   |  |      |  |       | 1955.....  | 36,6 |

Source : BROCHIER et TABATONI, *Economie financière*, 1963.

FIG. 8. — La part des dépenses publiques dans le revenu national

L'O. N. U. a essayé de définir des normes précises pour le calcul du revenu national, afin de permettre les comparaisons de pays à pays. Malgré tout, les inégalités de développement de l'appareil statistique donnent des valeurs très différentes aux chiffres de base, sur lesquels sont effectués les calculs. La diversité des modes de comptabilisation des dépenses publiques introduit un autre élément d'incertitude. Aussi les comparaisons de pays à pays ne donnent-elles qu'une idée très approximative. Les comparaisons d'une année à l'autre, à l'intérieur d'un même pays, sont encore plus difficiles dans la plupart des cas : le revenu national n'ayant commencé à être calculé de façon relativement précise que depuis peu de temps. Sous ces réserves, il est intéressant de connaître les renseignements contenus dans le tableau précédent (fig. 8), où les dépenses publiques sont exprimées en pourcentage du revenu national. Mais ce tableau part d'une définition étroite des finances publiques : avec une définition plus large, incluant les collectivités locales et la Sécurité Sociale, les « dépenses du secteur public » atteignent

environ la moitié du revenu national, en France. La figure 9, ci-dessous, rapproche les dépenses nettes de l'Etat et des administrations, en France, de certaines données de la comptabilité nationale. Malheureusement, faute de série homogène, il n'est pas possible de remonter plus haut dans le passé.

|                      | Dépenses nettes <sup>3</sup> |                                  | Comptes nationaux        |                       |                             | Pourcentage des dépenses des administrations par rapport à la production intérieure |
|----------------------|------------------------------|----------------------------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------------|---|
|                      | de l'Etat                    | des administrations <sup>4</sup> | Revenu national          | Produit national brut | Production intérieure brute |   |
|                      | <i>En milliards de F</i>     |                                  | <i>En milliards de F</i> |                       |                             |   |
| 1965 ...             | 82                           | 176                              |                          | 490                   | 439                         | 40,1  |
| 1966 ...             | 88                           | 192                              | 398                      | 532                   | 478                         | 40,2  |
| 1967 ...             | 97                           | 210                              | 429                      | 572                   | 514                         | 40,9  |
| 1968 ...             | 112                          | 235                              | 475                      | 625                   | 558                         | 42,1  |
| 1969 <sup>1</sup> .. | 120                          | 264                              |                          |                       | 647                         | 40,8  |
| 1970 <sup>2</sup> .. |                              | 289                              |                          |                       | 705                         | 41,0  |

(<sup>1</sup>) Prévisions.

(<sup>2</sup>) Hypothèses.

(<sup>3</sup>) C'est-à-dire à l'exclusion des subventions entre administrations, des mouvements internes et des opérations financières.

(<sup>4</sup>) Etat, collectivités locales, Sécurité Sociale, établissements publics.

FIG. 9. — Dépenses publiques exprimées en pourcentage de la production intérieure

(d'après les Comptes de la nation)

## B) Les causes de l'accroissement

L'accroissement des dépenses publiques a trois causes fondamentales : le développement du rôle de l'Etat ; le progrès technique, spécialement en matière militaire ; l'évolution de la notion des finances publiques.

a) LE DÉVELOPPEMENT DU RÔLE DE L'ÉTAT. — Toute activité entraîne une dépense : la prise en charge par l'Etat d'une activité nouvelle augmente donc naturellement les dépenses publiques.

1<sup>o</sup> *Les formes du développement du rôle de l'Etat.* — Le développement du rôle de l'Etat revêt deux formes distinctes : transfert du secteur privé au secteur public d'une activité

existante, d'une part ; prise en charge par le secteur public d'activités nouvelles, d'autre part.

Parfois la satisfaction d'un besoin social jusqu'alors assurée par un organisme privé a dû être prise en charge par l'Etat, parce qu'on n'admettait plus que des particuliers puissent exercer une activité de cet ordre : ainsi la police de l'Etat a remplacé les milices privées ; des juges fonctionnaires, payés par l'Etat, ont été substitués aux magistrats de l'Ancien Régime, propriétaires de leur charge et rémunérés par les plaideurs ; des écoles publiques furent créées à côté des écoles privées ; les régies financières ont pris la place des « fermes » qui percevaient l'impôt avant la Révolution. Le mouvement des nationalisations n'est qu'une manifestation particulière de cette tendance générale.

D'un autre côté, des besoins nouveaux ont apparu, dont nul organisme privé ne s'était encore soucié et dont l'Etat seul pouvait assurer la satisfaction, soit parce qu'ils n'étaient pas aptes à faire naître des entreprises rentables, soit parce que l'intervention de la puissance publique était nécessaire pour briser les oppositions des particuliers. Les exemples seraient ici très nombreux, depuis l'établissement des lignes de chemin de fer jusqu'à la création de multiples services d'assistance publique. Signalons particulièrement, à cet égard, cette transformation des mœurs si importante qu'on appelle la « socialisation du risque » : au lieu que chacun s'efforce comme autrefois d'éviter les conséquences du sort par sa prévoyance individuelle, on transfère aujourd'hui à la collectivité le soin de prévoir : à l'Etat de payer les indemnités, les allocations, les retraites, et d'en répartir ensuite la charge sur les citoyens.

2° *Le rythme de développement du rôle de l'Etat.* — Depuis la fin du Moyen Age et le déclin de la féodalité, le rôle de l'Etat tend en général à se développer. Il y a eu cependant des retours en arrière, des périodes où l'Etat a abandonné des activités qu'il avait conquises : le déclin du mercantilisme par exemple, et l'apparition de la physiocratie et ensuite du libéralisme manchestérien ont tendu à restreindre les activités de l'Etat. D'autre part, jusqu'au début du xx<sup>e</sup> siècle (jusqu'à la guerre de 1914) le rythme du développement du rôle de l'Etat a été assez lent dans

l'ensemble, mises à part quelques périodes brèves et exceptionnelles : par exemple la République jacobine et le Blocus continental en France. Au contraire, à partir de la première guerre mondiale, on perçoit un changement de rythme. Il est encore plus net avec la grande crise économique des années 30 et la seconde guerre mondiale. Le rôle de l'État se développe avec une rapidité et une extension inconnues, même si l'on met à part l'U. R. S. S. et les pays socialistes.

Ce changement de rythme s'explique à la fois par une évolution des doctrines et une évolution des mœurs. Les vieilles théories libérales du XIX<sup>e</sup> siècle, qui confinaient le gouvernement dans un domaine aussi étroit que possible (armée, police, justice), ont fait place aux doctrines interventionnistes, très variées certes dans leurs nuances (de l'économie simplement dirigée à l'étatisme intégral), mais identiques quant à leurs tendances générales : charger l'État de tâches nouvelles, soit par la substitution d'organismes administratifs aux entreprises privées, soit par un appui (doublé d'un contrôle) à l'égard de ces mêmes entreprises.

Sur le plan des mœurs, l'idée de « socialisation du risque » qu'on vient de souligner plus haut paraît jouer le rôle essentiel : elle aboutit à la conception du *Welfare State*, de l'« Etat-providence », chargé d'assurer un minimum de bien-être à chacun de ses citoyens. Le résultat de ce double mouvement, doctrinal et moral, est d'abord une multiplication du nombre des services publics, d'où naît un parallèle accroissement des dépenses administratives. Mais on doit noter aussi le développement de dépenses faites par l'État en dehors du fonctionnement des services publics proprement dits, par exemple sous forme de subventions ou allocations aux entreprises privées, qui viennent gonfler d'autant le volume du budget.

b) LE PROGRÈS TECHNIQUE ET LES DÉPENSES MILITAIRES. — Au XX<sup>e</sup> siècle, les dépenses militaires se sont considérablement accrues, à cause du progrès technique.

1<sup>o</sup> *L'accroissement des dépenses militaires.* — Ni la guerre, ni l'entretien des soldats par l'État n'est cependant une chose nouvelle : en France, notamment, les frais d'entretien d'une armée permanente sont supportés par les finances publiques depuis Charles VIII. Mais les méthodes de guerre ont subi

deux bouleversements profonds depuis la Révolution française : d'une part, le système de la nation armée et du service militaire obligatoire, qui a multiplié le nombre des soldats et auxiliaires à entretenir par l'Etat ; d'autre part, le perfectionnement inouï des armes de guerre, sans cesse plus compliquées et plus coûteuses, qui a rendu beaucoup plus onéreux l'entretien de chaque soldat, en même temps qu'il accroissait considérablement les frais de la reconstruction à entreprendre au lendemain de la guerre et des pensions à servir aux combattants et à leurs veuves. Pour ces raisons, les dépenses militaires tendent à absorber une part croissante des dépenses publiques. En France, elles dépassaient le tiers des dépenses publiques totales en 1913 et en 1938 ; après être tombées jusqu'à 17,5 % en 1947, elles ont commencé à remonter, d'abord lentement, puis brusquement à partir de 1951 pour atteindre presque les mêmes proportions qu'en 1913 et 1938. Le développement d'un armement nucléaire national leur fait aujourd'hui dépasser ce niveau (sans qu'on puisse donner des précisions à ce sujet, les dépenses de recherches nucléaires étant plus ou moins dissimulées sous diverses formes).

2° *La généralisation du phénomène : progrès technique et dépenses publiques.* — L'armée et le domaine militaire ont toujours été considérés comme rentrant dans les activités de l'Etat. Ce n'est pas l'extension des pouvoirs de l'Etat, mais la transformation de leurs conditions d'exercice qui augmente dans ce domaine les dépenses publiques. Cette transformation tient essentiellement au progrès technique, lequel rend les armes modernes infiniment plus coûteuses que les anciennes. Cette cause de développement des dépenses publiques n'est pas limitée au domaine militaire : elle a un caractère général ; elle s'applique à toutes les activités de l'Etat. Presque tous les services de l'Etat utilisent des appareils inventés par la science moderne : téléphone, automobile, chauffage central, radiodiffusion, etc. Dans certains cas, cependant, le progrès technique n'est pas facteur d'augmentation de dépenses, mais au contraire d'économie : il est possible que le chauffage central des bureaux administratifs soit moins coûteux que les procédés antérieurs, que le téléphone permette une diminution de temps et de per-

sonnel, etc. Mais les économies ainsi réalisées sont faibles à côté de l'accroissement important de dépenses entraîné d'un autre côté. Le progrès technique rend la vie plus facile, moins pénible, plus agréable, en mettant à la disposition de chaque homme des « esclaves mécaniques » : mais ces esclaves mécaniques coûtent cher. Les services publics d'un Etat moderne sont plus coûteux que ceux d'un Etat patriarcal antique, tout comme la vie d'un citadin est plus coûteuse que celle d'un paysan.

c) L'ÉVOLUTION DE LA NOTION DE FINANCES PUBLIQUES. — Ce troisième facteur de développement des dépenses publiques, pour être moins important que les autres, a cependant une grande influence. Dans une certaine mesure, il est lié d'ailleurs au premier — le développement du rôle de l'Etat — car l'évolution de la notion de finances publiques est en partie la conséquence de l'évolution des conceptions de l'Etat et de ses fonctions.

1<sup>o</sup> *Les conséquences sur le développement des dépenses.* — Les conceptions financières nouvelles ont évidemment pour conséquence de tendre à l'accroissement des dépenses publiques dans certains domaines. Par exemple, tant que le seul but des finances était de fournir à l'Etat les sommes nécessaires pour assurer le fonctionnement de ses services, le développement des dépenses était limité par le développement même des services publics. Au contraire, le jour où l'on a admis que les techniques financières pouvaient servir à orienter les activités sociales et à modifier la structure de la communauté nationale, cette limite a disparu, et les dépenses publiques ont pu intervenir en dehors des services publics proprement dits (subventions aux entreprises privées, par exemple).

Par ailleurs, la conception nouvelle des dépenses publiques et l'utilité qu'on leur reconnaît ont levé un obstacle psychologique essentiel qui s'opposait à leur extension. La conception classique faisait de l'avarice systématique le principe fondamental des finances publiques : cette attitude n'est plus aujourd'hui défendable. Certes, le gaspillage et la dilapidation n'ont pas cessé d'être nuisibles : mais les économies aveugles peuvent l'être autant. L'augmentation des dépenses publiques peut être nécessaire pour assurer l'avenir de la nation : développer des grands travaux d'intérêt général, par exemple, grâce à l'établis-

sement de nouveaux impôts qui limitent la consommation des particuliers dans des domaines non fondamentaux, c'est une politique qui peut être plus profitable au bien public et plus courageuse en certaines circonstances que l'avarice systématique prônée par les théoriciens classiques. Augmenter la consommation et la demande globale de biens par le jeu des dépenses publiques peut permettre en d'autres circonstances de faire repartir une économie en état de stagnation : les théories de Keynes ont nettement mis en lumière ce phénomène (cf. p. 236).

Il faut reconnaître le déplorable usage que font parfois de ces principes nouveaux des politiciens heureux d'envelopper d'une apparence scientifique leur volonté de dilapider les deniers publics : il y a là une cause d'augmentation des dépenses publiques. Mais l'abus d'une découverte ne prouve rien contre la vérité qu'elle révèle : les morts d'Hiroshima n'empêchent pas la désintégration de l'atome d'être une des plus belles réussites de l'esprit humain. D'ailleurs, utiles ou néfastes, les vérités nouvelles existent, et l'on ne peut rien contre elles. Il est probable que la conception nouvelle des dépenses publiques porte en elle des germes dangereux par sa complaisance à l'égard de leur accroissement : cela n'en rend pas moins impossible le maintien de la conception ancienne, parce qu'elle ne correspond plus à la structure des Etats contemporains.

## § 2. LE PLAFOND DES DÉPENSES PUBLIQUES

L'accroissement des dépenses publiques peut-il être illimité ? Ou existe-t-il un plafond au-delà duquel l'augmentation des dépenses met en péril la structure de l'État et la vie de la nation tout entière ? Une fois de plus, il faut constater l'opposition des finances classiques et des finances modernes, encore que cette opposition soit plus théorique que pratique : car si les financiers classiques admettaient l'existence d'une limite aux dépenses publiques, ils n'ont jamais été capables d'en définir le niveau.

Une confusion fondamentale obscurcit d'ailleurs ce problème

du plafond des dépenses publiques : la confusion entre dépenses publiques et charges publiques. Il convient tout d'abord de la dissiper.

### A) *Dépenses publiques et charges publiques*

Pour les financiers classiques, dépenses publiques et charges publiques sont synonymes : les dépenses définissent et mesurent les charges que l'Etat impose aux citoyens, les prélèvements qu'il exercera sur leurs revenus et leurs biens. Cette équation n'est pas admissible. Sans doute, le mot « charge » est pris ici dans un sens technique tout à fait particulier. Mais il suggère naturellement l'idée d'un poids, d'un fardeau, qui ne correspond pas à la réalité des faits : toutes les dépenses publiques ne sont pas des « charges ». La notion de « charge » demande d'ailleurs à être précisée : il faut essentiellement distinguer à cet égard la charge individuelle et la charge collective.

a) DÉPENSES PUBLIQUES ET CHARGES INDIVIDUELLES. — La propagande de certains milieux conservateurs donne de la charge individuelle une notion imagée. Constatant que les dépenses publiques dépassent un peu le tiers du revenu national, elles concluent : « Chaque Français travaille pour l'Etat plus d'un jour sur trois. » Cette formule est absurde.

1° *Charge brute et charge nette.* — Considérons chaque citoyen isolément : il paie à l'Etat sous forme d'impôts directs ou indirects, de taxes administratives et parafiscales, de prix versés à des services publics, etc., une certaine somme. Cette somme définit la charge « brute » que font peser sur lui les dépenses publiques. Mais, en échange de ce prélèvement, le citoyen reçoit de l'Etat certains avantages. Les uns sont directs et évidents : le voyageur de la S. N. C. F. est transporté en échange de son billet, tel individu reçoit une subvention ou une pension. D'autres sont moins directs, moins visibles, mais aussi réels : l'existence de l'Etat assure l'ordre public, protège contre les invasions étrangères, facilite l'éducation des citoyens, leurs loisirs, etc. Il faudrait d'abord défalquer de la charge « brute » tous ces avantages qui résultent de l'activité de l'Etat.

Mais la différence entre la charge « brute » et ces contre-

parties directes et indirectes ne définit pas encore la charge « nette ». Le problème du poids des dépenses publiques, de la charge « nette » qu'elles entraînent pour chaque citoyen se pose exactement en ces termes : dans quelle mesure les avantages reçus par le citoyen de l'Etat sont-ils plus coûteux que des avantages identiques qu'il recevrait de l'activité privée ? Car si l'Etat n'existait pas, il faudrait « quelque chose » pour le remplacer. On voit tout de suite qu'il n'existe aucune réponse précise à semblable question, d'abord parce que beaucoup d'avantages reçus ne sont pas chiffrables, ensuite parce que beaucoup ne peuvent être fournis que par l'Etat et non par des activités privées (police, armée, etc.).

2<sup>o</sup> *Répartition des charges individuelles.* — La notion de charge individuelle supportée par chaque citoyen n'a donc aucun sens précis. Considérer la charge brute, comme on le fait souvent, est absurde : c'est ignorer les immenses avantages corrélatifs que les individus tirent de l'existence de l'Etat et le fait que les entreprises privées feraient payer ces avantages si elles se substituaient à l'Etat, et pas nécessairement moins cher. La seule façon d'apprécier les charges publiques individuelles serait de procéder par comparaison entre les citoyens, en précisant pour chacun ce qu'il supporte et ce qu'il reçoit : sous cet angle, le problème ne serait plus de déterminer le plafond des charges publiques, mais leur répartition. On se heurte encore dans ce domaine à de grandes difficultés, si l'on considère les charges nettes et non les charges brutes. En apparence, les citoyens les plus pauvres paraissent recevoir le plus de l'Etat (sous forme de subventions, secours, allocations, sécurité sociale) en proportion de ce qu'ils donnent. En réalité, la situation est souvent inverse : car les citoyens les plus riches profitent beaucoup plus largement des avantages indirects, non chiffrables (la protection même de leur fortune n'est pas le moindre).

Il est vrai cependant qu'une profonde transformation tend à s'opérer dans les Etats modernes à cet égard. Ce qui frappe n'est pas l'augmentation globale des charges individuelles supportées par les citoyens, mais un changement dans leur répartition, celle-ci devenant progressivement plus juste (ou moins injuste).

b) DÉPENSES PUBLIQUES ET CHARGES COLLECTIVES. — Sous l'angle collectif, la notion de charge publique n'a de sens que définie par rapport à l'économie de la nation : constitue une charge de la communauté tout prélèvement net sur sa substance économique, c'est-à-dire toute consommation de l'Etat.

1<sup>o</sup> *La charge des dépenses des services.* — Il faudrait distinguer ici deux cas : celui des services qui fournissent des prestations ou des avantages aux particuliers directement (S. N. C. F., P. T. T.), ou indirectement (Ponts et Chaussées, Beaux-Arts, Police, Justice, Enseignement), et celui des services qui ne fournissent pas de prestations, mais qui assurent l'administration générale de l'Etat.

α) Services fournissant des prestations ou des avantages aux particuliers. — Il faut appliquer ici la même distinction qu'on vient d'établir entre la charge brute et la charge nette. Le cas le plus typique est celui de l'entreprise privée qui se transforme en service public. Les frais de fonctionnement de cette entreprise sont désormais inscrits au budget de l'Etat (à moins qu'elle ne bénéficie de l'autonomie budgétaire) : les dépenses publiques augmentent donc. Mais si l'entreprise en question continue à faire payer aux usagers le prix des services qu'elle leur rend ou des prestations qu'elle leur fournit, comme ils payaient auparavant aux particuliers qui la dirigeaient, il n'y a aucun accroissement de charges réelles pesant sur les individus. Ils versent dans les caisses de l'Etat les sommes qu'ils versaient auparavant dans les patrimoines privés, et c'est tout. Il faudrait supposer que la gestion publique de l'entreprise coûte plus cher que la gestion privée et qu'il faille augmenter corrélativement les prix de ses fournitures ou services (ou combler par l'impôt ou l'emprunt le déficit de son fonctionnement) pour voir apparaître une véritable charge nouvelle. Si la gestion publique ne revient pas plus cher que la gestion privée (ce qui est souvent le cas), il n'y a aucune charge publique véritable, car il n'y a aucun prélèvement net sur la substance économique de la nation du fait des dépenses publiques.

β) Services administratifs proprement dits. — Leurs dépenses représentent les frais généraux de gestion de la communauté nationale. Elles constituent des prélèvements nets sur la subs-

tance économique de la nation et des charges publiques réelles. Il convient donc de les limiter dans toute la mesure du possible.

Toute la théorie des charges publiques dans les finances classiques tend à confondre plus ou moins consciemment ces dépenses administratives au sens strict du terme et les dépenses publiques en général. Cela s'explique, il est vrai, par le fait que la théorie libérale, substrat doctrinal des finances classiques, tendait précisément à confiner l'Etat dans ce rôle d'administration. Aussi par le fait qu'au XIX<sup>e</sup> siècle, époque où se sont élaborées les théories financières classiques, les activités principales de l'Etat ne dépassaient guère en pratique ce domaine d'administration pure : mais aujourd'hui celui-ci ne tient qu'une place très faible dans l'ensemble de la vie de l'Etat. Même pour ces dépenses purement administratives, d'ailleurs, il ne convient pas d'adopter une attitude de restriction systématique. Le développement du secteur administratif dans les grandes entreprises modernes est l'un des aspects du progrès technique ; sous certaines formes, il constitue l'un des facteurs essentiels d'accroissement de la productivité. Même des services purement administratifs peuvent avoir aussi un rôle dans l'économie de la nation, comme aiguillons ou moteurs. Par exemple, le développement des services de statistiques et d'observation économique et sociale est susceptible d'aider beaucoup l'économie nationale : leurs dépenses ne constituent pas intégralement des charges publiques ; il est même possible qu'il n'y ait pas réellement charge nette.

2<sup>o</sup> *Les dépenses de transfert et d'investissement.* — Il semble qu'il n'y ait dans ce domaine aucune charge réelle pour la collectivité : il n'y a aucun accroissement du prélèvement net sur la substance économique ; il y a simple déplacement de revenus.

Au lieu d'une charge, la dépense publique constitue au contraire une sorte de « décharge » dans la mesure où ce déplacement accroît la productivité des revenus déplacés. Toute la théorie des interventions économiques de l'Etat repose sur cette idée fondamentale : enlever des revenus et des hommes à un secteur moins utile pour les déplacer vers un secteur plus utile. On est ici aux antipodes de la pensée des financiers classiques : les dépenses publiques réduisent les prélèvements nets sur l'éco-

nomie, elles allègent les charges qui pèsent sur la communauté.

Mais on voit du même coup que les dépenses de transfert et d'investissement peuvent entraîner aussi des charges publiques réelles, des charges nettes : dans la mesure où transfert et investissement publics sont mal orientés, dans la mesure où ils dévient une part du revenu national d'emplois plus productifs vers des emplois moins productifs. On en trouverait hélas beaucoup d'exemples : les dépenses entraînées en France par le régime de l'alcool ou les subventions à des productions inutiles n'en sont pas le seul exemple, si elles en sont le plus scandaleux.

### B) *Le problème de la limite des dépenses publiques*

La distinction qu'on vient de préciser entre dépenses publiques et charges publiques permet de comprendre la signification exacte du problème de la limite des dépenses publiques, et l'erreur des financiers classiques à cet égard. Pour les finances modernes, il n'y a pas de limite globale aux dépenses publiques : il y a seulement une limite à certaines catégories de dépenses publiques.

a) L'ABSENCE DE LIMITE GLOBALE DES DÉPENSES PUBLIQUES. — L'idée de limiter globalement les dépenses publiques, chère aux financiers classiques, repose sur une confusion entre charges publiques et dépenses publiques. Il faut limiter certes les charges publiques : mais on vient de voir que toute dépense publique n'est pas une charge publique. Pour les financiers modernes, l'optique est toute différente : la répartition des dépenses importe plus que leur montant global ; le problème de leur limitation d'ensemble est plus politique que financier.

1<sup>o</sup> *La répartition des dépenses importe plus que leur limitation.* — Prenons deux budgets de dépenses, l'un de 500 milliards, dont 100 milliards de transferts, l'autre de 700 milliards dont 400 de transferts. Pour un financier moderne, le premier est plus dangereux que le second, parce que la part de dépenses qui ont le plus de chances de comporter des charges nettes est plus grande. Il est trop sommaire d'ailleurs d'opposer en bloc les dépenses des services, les dépenses de transfert et les dépenses d'investissement. Il faut faire des distinctions à l'intérieur de

chaque catégorie : par exemple l'accroissement des dépenses de l'enseignement est moins dangereux financièrement que l'accroissement des dépenses de l'armée.

Surtout, il faut examiner l'influence concrète de chaque dépense sur l'économie, compte tenu de la conjoncture. Des dépenses utiles dans une certaine phase économique peuvent être nuisibles dans d'autres. Il faut parfois augmenter la demande globale et les instruments de paiement, au moyen des dépenses publiques, parfois au contraire restreindre cette demande en diminuant des dépenses jusqu'alors utiles. De même que la répartition des dépenses importe plus que leur limitation globale, de même le point de vue économique prend le pas dans chaque cas sur le point de vue comptable : c'est l'incidence sur l'économie de chaque catégorie de dépenses qui importe plus que son montant. Le point de vue strictement économique n'est pas seul en cause d'ailleurs : il faut considérer l'ensemble de la vie sociale, son équilibre, et le rôle de l'Etat à cet égard.

2<sup>o</sup> *La limitation des dépenses, problème politique.* — Le problème du plafond des dépenses publiques n'est pas un problème économique ; c'est un problème politique. Economiquement, rien n'empêche les dépenses publiques d'atteindre 100 % du revenu national : cela signifierait simplement qu'on se trouve dans un Etat entièrement socialiste, qui a pris en main la totalité de l'activité économique. Il n'est pas prouvé que cet Etat serait moins efficace qu'un autre : la vieille idée libérale de la supériorité de l'entreprise privée sur l'intervention publique n'est pas justifiée par les faits. Il y a des entreprises publiques remarquablement efficaces (S. N. C. F., Métropolitain, Renault) et des entreprises privées très déficientes. En pratique, les grandes entreprises privées et les entreprises publiques se ressemblent beaucoup quant à leur gestion.

On peut estimer que la prise en charge par l'Etat de toutes les activités nationales, ou d'une trop grande partie d'entre elles, est dangereuse pour la liberté individuelle. On peut aussi estimer le contraire : c'est précisément ce que font les marxistes, pour qui la liberté est détruite par l'exploitation économique qui résulte de l'appropriation privée des moyens de production.

Le choix entre l'une ou l'autre de ces attitudes est un choix politique : mais ce n'est pas un choix économique ou financier.

b) LA LIMITATION DE CERTAINES CATÉGORIES DE DÉPENSES. — Il serait faux de croire cependant que l'idée de limiter les dépenses publiques est totalement étrangère aux finances modernes. D'un point de vue strictement économique et financier, certaines dépenses doivent être réduites : celles qui correspondent à des charges publiques réelles, c'est-à-dire à un prélèvement net sur la production nationale. Encore faut-il faire des distinctions à cet égard.

1<sup>o</sup> *Les dépenses à limiter.* — En pratique trois catégories de dépenses sont à limiter pour les financiers modernes :

a) les dépenses d'administration pure, celles qui correspondent aux frais généraux de gestion de la nation ; encore faut-il les limiter dans la mesure où l'organisation et l'impulsion qui en résultent n'ont pas pour effet de développer la productivité ;

b) les transferts improductifs, c'est-à-dire les transferts d'un secteur productif vers un secteur qui l'est moins ; par exemple un prélèvement sur l'épargne des entreprises qui limite leur investissement et sert à développer des subventions inutiles ou nuisibles économiquement ;

c) les substitutions onéreuses : on entend par là des activités publiques dont la gestion est plus onéreuse qu'une activité privée correspondante ; auquel cas, économiquement et financièrement, cette activité devrait être restituée au secteur privé.

Dans tous les cas, le caractère improductif de la dépense, qui justifie sa limitation, doit être apprécié de façon souple, en fonction de la conjoncture. Dans certaines circonstances, le développement de l'économie exige un accroissement de la consommation : par exemple en période de stagnation et de chômage. Des dépenses qui constituent un prélèvement net sur la production, et qu'on tend naturellement à considérer comme improductives, deviennent alors productives en réalité. Il n'y a donc pas de limitation rigide des dépenses constituant des charges publiques : tout dépend de la situation générale de l'économie.

2<sup>o</sup> *Les limites de la limitation.* — En tout état de cause, il ne s'agit pas d'imposer aux dépenses précédentes un plafond automatique et absolu, dont on ne voit d'ailleurs pas bien comment il pourrait être déterminé (les financiers classiques, partisans d'un plafond global des dépenses publiques, n'ont jamais réussi à en fixer le niveau). La limitation des dépenses correspondant à des charges publiques est elle-même limitée de deux façons.

α) Il ne s'agit pas d'une limitation absolue. — Économiquement et financièrement, ces dépenses doivent être restreintes. Mais des considérations sociales et politiques peuvent conduire à atténuer cette restriction. Par exemple, telle catégorie de subventions improductives peut être maintenue parce qu'elle est nécessaire à l'ordre social, ou parce qu'elle porte remède à des situations individuelles particulièrement pénibles. L'État ne peut jamais être dominé par des impératifs uniquement financiers. Le danger économique et financier du développement de telles dépenses est mis en parallèle avec ses avantages sociaux ou politiques : et la décision finale résulte d'un jugement porté sur la balance des avantages et des inconvénients. Il peut être aussi démagogique de sacrifier tel intérêt social ou politique important à l'impératif financier, que de gêner l'économie et les finances par certains impératifs sociaux ou politiques.

β) Il faut considérer l'origine des fonds dépensés. — Pour apprécier correctement la charge publique (ou l'absence de charge publique) impliquée par telle dépense, il faut comparer celle-ci à l'origine des fonds employés à cette dépense. Les dépenses publiques ont pour effet de redistribuer des revenus prélevés sur des particuliers, selon le schéma du « filtre ». Il faut donc comparer l'usage que les particuliers feraient de leurs revenus s'ils n'étaient pas amputés par telle dépense publique, et l'usage que font des sommes dépensées ceux qui les reçoivent de l'État. Prenons une dépense publique qui correspond à une charge publique, à un véritable prélèvement sur le circuit économique. Si la dépense n'est pas faite et que les particuliers, qui ne subissent pas l'amputation correspondante, fassent des fonds un usage pire encore économiquement que celui auquel la dépense publique aurait abouti, alors il aurait mieux valu faire la dépense publique (si des particuliers à gros revenus,

par exemple, thésaurisent en période de chômage et d'insuffisance de pouvoir d'achat des sommes qu'on aurait pu utiliser à augmenter les fonctionnaires publics, qui auraient accru ainsi la demande globale de biens). Pratiquement, on mesure évidemment la difficulté de semblables comparaisons : car une dépense est rarement faite avec l'argent provenant d'une recette déterminée (les affectations de recettes sont même prohibées par notre droit financier). Il n'est donc pas facile de situer exactement où se situe le prélèvement correspondant sur les revenus privés : cela n'est pas tout à fait impossible cependant.

Sur l'évolution des dépenses publiques, on consultera d'abord les *Inventaires de la situation financière* publiés en 1946, 1949 et 1951 par le ministère des Finances : le premier (1946), dit *Inventaire Schuman*, retrace l'évolution des finances publiques de 1913 à 1946 en la replaçant partiellement dans l'évolution économique ; il a été complété en 1949 par une mise à jour à cette date ; le troisième (1951), dit *Inventaire Petsche*, reprend et remplace l'inventaire Schuman avec quelques modifications dans la présentation. Pour la période de 1938-1944, une révision des chiffres contenus dans les inventaires a été publiée sous le titre « Les finances publiques de 1938 à 1944 » dans *Statistiques et études financières* (mai 1955, n° 77, supplément).

Il n'a pas été fait de nouvel inventaire depuis 1951. Mais on trouve des éléments de complément dans *Statistiques et études financières*, notamment dans le supplément n° 123 (mars 1959) consacré à une rétrospective 1926-1955 et dans le n° 144 (1962) consacré à un annuaire 1930-1959. On consultera aussi les rapports annuels sur les Comptes de la nation, publiés dans *Statistiques et études financières*, et les publications de l'Institut national de la Statistique et des Etudes économiques (I. N. S. E. E.).

En dehors de cette documentation de base, on pourra consulter quelques commentaires intéressants. Sur la période 1914-1938 : H. E. CHATENET, *Les dépenses publiques et les recettes de la France (du 1<sup>er</sup> août 1914 au 1<sup>er</sup> janvier 1942)*, 1942 ; GERMAIN-MARTIN, *Les finances publiques de la France et la fortune privée (1914-1925)*, 1925. Sur la période qui s'ouvre en 1938 : H. LAUFENBURGER, *Les finances de 1939 à 1945* : I. *La France*, 1947 ; J. G. MÉRIGOT et P. COULBOIS, *Le franc (1938-1950)*, 1950.

Pour les comparaisons internationales, cf. les publications du Bureau des statistiques des Nations Unies, notamment le *Bulletin mensuel* et les *Annuaire*s. Pour les pays européens, on trouve une importante documentation dans les études sur la situation économique de l'Europe publiées par la Commission économique pour l'Europe de l'O. N. U. — Sur l'accroissement des dépenses publiques en Grande-Bretagne, cf. A. T. PEACOCK et J. WISEMAN, *Growth of public expenditures in the United Kingdom*, Princeton, 1961.

**LES DÉPENSES DES COLLECTIVITÉS LOCALES.** — Les statistiques citées dans le cours de ce chapitre ne tiennent compte en général que des dépenses de l'Etat, à l'exclusion des dépenses de collectivités locales. Cette exclusion

semble à première vue injustifiée, les services publics locaux ne présentant pas de caractères différents, par leur nature, des services publics nationaux : la frontière entre les deux catégories est souvent assez vague d'ailleurs. Cependant, deux ordres de considération conduisent à considérer isolément les dépenses locales.

1<sup>o</sup> *Les dépenses locales n'ont pas la même signification que les dépenses de l'Etat.* — Dans les finances publiques classiques, on ne faisait aucune différence entre elles : il s'agissait toujours d'assurer le fonctionnement des services publics, des administrations. Dans les finances modernes, au contraire, existe une différence essentielle : l'Etat seul peut jouer, au moyen d'interventions financières, le rôle de régulation économique et sociale qui constitue désormais l'objectif essentiel des finances modernes. La nation seule constitue un cadre économique, une unité économique, à l'intérieur desquels les pouvoirs publics interviennent au moyen des procédés financiers : les collectivités locales n'ont pas cette nature. Leurs dépenses ont donc un caractère secondaire en même temps qu'un caractère subordonné. Les finances publiques modernes tendent à restreindre l'autonomie locale : l'Etat seul, compte tenu de la conjoncture économique, est à même de prendre les décisions d'orientation de dépenses publiques ; il faut que les dépenses des collectivités locales suivent cette orientation générale. Par exemple, si la situation économique conduit à faire une politique d'augmentation des dépenses publiques (pour accroître la demande globale, développer les investissements productifs, etc.), il ne faut pas que les collectivités locales viennent contrarier cette politique en décidant pour leur compte des restrictions de dépenses.

Les remarques précédentes devraient être atténuées dans le cas d'un Etat fédéral : il est possible alors que les Etats-membres constituent de véritables unités économiques, et que leurs dépenses acquièrent les mêmes caractères que ceux de l'Etat fédéral. En pratique, cela ne se produit guère. Mais une difficulté surgit pour les comparaisons internationales, du fait de l'importance des budgets des Etats-membres.

2<sup>o</sup> *Les dépenses locales sont en partie des dépenses d'Etat.* — Le phénomène est assez accentué en France à l'heure actuelle. Une part importante des ressources des collectivités locales proviennent de subventions qui leur sont allouées par l'Etat : ces subventions figurent en dépenses dans la comptabilité de l'Etat ; elles sont en réalité des dépenses indirectes de l'Etat. Certaines sont des subventions forfaitaires annuelles ; d'autres des subventions exceptionnelles (pour la reconstruction par exemple) ; la plupart prennent la forme de participation de l'Etat aux frais de travaux engagés pour les collectivités locales. La participation de l'Etat aux dépenses des collectivités locales atteint environ 20 %, en moyenne.

Par le mécanisme de ces subventions, l'Etat a la possibilité de faire varier les dépenses publiques locales suivant les objectifs qu'il assigne à l'ensemble des dépenses publiques, compte tenu de la conjoncture économique : il peut les augmenter ou les diminuer, comme il augmente ou diminue ses propres dépenses.

Il faut noter enfin que l'importance des dépenses publiques locales par

rapport aux dépenses publiques de l'Etat, après avoir tendu à diminuer, semble aujourd'hui s'accroître (fig. 9). Mais il faut faire des réserves à ce sujet. D'abord les méthodes de comptabilisation ne sont pas identiques dans les diverses années citées. Ensuite, il est impossible en fait d'additionner les dépenses des départements et celles des communes, étant donné que près de la moitié des budgets départementaux est alimentée par des ressources provenant non seulement de l'Etat, mais aussi des communes : les dépenses réelles des collectivités locales sont inférieures aux chiffres cités. D'autre part, une partie des dépenses des collectivités locales est financée par des subventions de l'Etat qui sont elles-mêmes comptabilisées comme dépenses de l'Etat. Le tableau ci-joint (fig. 10) n'a donc qu'une valeur indicative.

| Années    | Départements | Communes | Total départements et communes | Etat (budget général) | Pourcentage colonne 3/4 |
|-----------|--------------|----------|--------------------------------|-----------------------|-------------------------|
|           | 1            | 2        | 3                              | 4                     | %                       |
| 1930..... | 6,6          | 11,8     | 18,5                           | 55,7                  | 33                      |
| 1938..... | 11,7         | 14,8     | 26,5                           | 82,3                  | 32                      |
| 1945..... | 21,0         | 30,0     | 51,0                           | 465,4                 | 11                      |
| 1949..... | 142,6        | 244,7    | 387,3                          | 1 204,8               | 32                      |
| 1950..... | 162,1        | 288,6    | 450,7                          | 2 356,7               | 19                      |
| 1951..... | 192,3        | 371,7    | 564,0                          | 2 913,7               | 19                      |
| 1952..... | 248,7        | 467,4    | 716,1                          | 3 656,4               | 19                      |
| 1953..... | 272,1        | 519,9    | 792,0                          | 3 800,7               | 20                      |
| 1954..... | 295,9        | 580,8    | 876,7                          | 3 702,4               | 23                      |
| 1955..... | 326,8        | 648,8    | 975,6                          | 3 945,1               | 25                      |
| 1956..... | 354,0        | 745,5    | 1 099,6                        | 4 647,7               | 24                      |
| 1957..... | 386,8        | 853,6    | 1 240,4                        | 5 640,3               | 22                      |
| 1958..... | 425,2        | 1 003,1  | 1 428,3                        | 5 490,4               | 26                      |
| 1959..... | 494          | 1 067,2  | 1 561,2                        | 5 946,3               | 26                      |

NOTA : Métropole seulement.

FIG. 10. — Évolution comparée des dépenses de l'État et des collectivités locales (en milliards d'anciens francs)

## CHAPITRE II

### LES RESSOURCES PUBLIQUES

Les moyens par lesquels l'Etat se procure de l'argent sont très variés : revenus du domaine et des services, impôts, taxes, parafiscalité, emprunts, moyens de trésorerie, sont les principaux. Parmi eux, les financiers classiques établissaient une classification rigoureuse. Ils distinguaient, d'une part les ressources publiques proprement dites (revenus du domaine et des services, impôts, parafiscalité), d'autre part les moyens de trésorerie (emprunts et Trésor), qui aboutissaient d'après eux à des anticipations de ressources, plutôt qu'à des ressources véritables : un emprunt est un moyen d'obtenir immédiatement de l'argent qu'on remboursera plus tard grâce à des ressources proprement dites.

Les financiers modernes n'acceptent pas intégralement cette distinction. Ils estiment que les moyens de trésorerie ne sont pas seulement une anticipation de ressources futures, mais qu'ils constituent dans une large mesure des ressources réelles. Cependant, la distinction n'est pas entièrement à rejeter : les moyens de trésorerie ne sont des ressources réelles que pour une partie de leur montant ; le reste correspond à la notion classique de trésorerie. En France, à l'heure actuelle, les ressources publiques proprement dites (impôt, taxes, domaine, parafiscalité) couvrent 80 à 90 % des dépenses publiques : la figure 11, p. 88, indique leur répartition d'ensemble.

#### SECTION I. — Ressources domaniales, taxes, parafiscalité

Le caractère commun à ces trois catégories de ressources est de s'opposer à l'impôt. Toutefois, l'opposition est beaucoup plus nette pour les deux premières, qui comportent une contrepartie

| <i>A) Ressources du budget général</i>                |       |       |
|---|-------|-------|
|   | 1968  | 1970  |
| I. — Recettes fiscales :                              | —     | —     |
| Contributions directes .....                          | 37,4  | 49,7  |
| Enregistrement .....                                  | 5,5   | 6,6   |
| Timbre .....  | 2,5   | 3,5   |
| Douanes .....   | 11,3  | 13,7  |
| Contributions indirectes .....                        | 6,5   | 7,9   |
| Taxe sur le chiffre d'affaires .....                  | 51,2  | 72,8  |
| Taxe uniques .....                                    | 0,6   | 0,3   |
|   | <hr/> | <hr/> |
|   | 115,0 | 154,5 |
| II. — Autres ressources.                              |       |       |
| Revenus du Domaine .....                              | 0,2   | 0,2   |
| Revenus des exploitations industrielles .....         | 0,2   | 1,0   |
| Ressources exceptionnelles .....                      | 1,5   | 2,2   |
| Produits divers .....                                 | 6,4   | 7,9   |
| Fonds de concours .....                               | 2,3   |       |
|   | <hr/> | <hr/> |
|   | 10,6  | 11,3  |
| <i>B) Ressources propres des comptes spéciaux</i>     |       |       |
| I. — Recettes fiscales affectées .....                | 3,9   | 3,7   |
| II. — Intérêts et remboursements de prêts .....       | 1,9   | 2,0   |
|   | <hr/> | <hr/> |
|   | 5,8   | 5,7   |
| <i>C) Ressources propres des budgets annexes</i>      |       |       |
| I. — Recettes fiscales .....                          | 3,4   | 2,9   |
| II. — Ressources des P.T.T. ....                      | 12,0  | 15,0  |
|   | <hr/> | <hr/> |
|   | 15,4  | 17,9  |
| <i>D) Recettes fiscales des collectivités locales</i> |       |       |
| I. — Contributions directes .....                     | 12,5  |       |
| II. — Contributions indirectes .....                  | 0,3   |       |
| III. — Enregistrement .....                           | 0,7   |       |
|   | <hr/> |       |
|   | 13,5  |       |
| <i>E) Parafiscalité</i>                               |       |       |
| I. — Taxes parafiscales au sens strict .....          | 2,5   | 2,9   |
| II. — Cotisations sociales .....                      | 76,1  | 97,5  |
|   | <hr/> | <hr/> |
|   | 78,6  | 100,4 |

FIG. 11. — Tableau général des principales recettes publiques  
en 1968 et 1970 (prévisions)  
(à l'exclusion des ressources de trésorerie)  
(en milliards de F)

directe, comme un prix ou un loyer, que pour la dernière qui n'en comporte pas, comme l'impôt. Comme son nom l'indique, la parafiscalité est presque une fiscalité.

## § 1. LES RESSOURCES DOMANIALES

L'expression « ressources domaniales » a deux sens. Au sens restreint, elle désigne les revenus que l'Etat tire de la gestion des biens et droits, mobiliers et immobiliers, de son domaine public et privé : vente de bois des forêts, droits de pêche et de chasse, droits de stationnement et d'occupation sur le domaine public, etc. Au sens large, elle englobe les revenus précédents et les recettes des entreprises et services industriels et commerciaux : entreprises nationalisées, S. E. I. T. A. (Service d'Exploitation industrielle des Tabacs et des Allumettes), etc.

### A) *L'évolution historique des ressources domaniales*

On ne peut séparer l'histoire des ressources domaniales et l'histoire de l'impôt : les deux sont étroitement liées. Au début du Moyen Age, le domaine est la source fondamentale de revenus publics, l'impôt ayant un caractère exceptionnel. Ensuite, le développement de l'Etat entraîne un développement parallèle de l'impôt, la part du domaine s'affaiblissant dans les ressources publiques. Au XIX<sup>e</sup> siècle, l'impôt est devenu la source fondamentale de revenus et le domaine ne joue plus qu'un rôle très effacé. Mais on assiste au XX<sup>e</sup> siècle à une renaissance des revenus domaniaux, sous des formes nouvelles.

a) LA PRÉÉMINENCE DES RESSOURCES DOMANIALES AU MOYEN AGE. — Au début du Moyen Age les revenus des domaines royaux constituaient l'essentiel des ressources publiques. Le roi vivait des fruits et produits qu'il tirait de ses biens, tout comme un particulier. Il faut distinguer cependant entre les revenus domaniaux proprement dits et les redevances féodales.

1<sup>o</sup> *Revenus domaniaux proprement dits.* — Ce sont les revenus que le roi tire de l'exploitation des terres qui lui appartiennent. Le meilleur exemple serait ici fourni par celui des monarques

féodaux qui ne vivent pas à poste fixe dans une capitale, mais qui circulent de domaine en domaine, de villa en villa, avec leur cour et leur administration, pour consommer sur place les produits de leurs propriétés. Cela correspond à une économie quasi fermée, où les échanges sont très peu développés, et à un pouvoir étatique très faible, de nature quasi patriarcale.

2° *Redevances féodales.* — A titre de seigneur, le roi percevait sur son domaine, comme chaque seigneur sur le sien, des redevances féodales. Les paysans étaient obligés de moudre leur blé au moulin seigneurial, de faire cuire le pain au four seigneurial, cela moyennant une lourde redevance ; on peut citer également les corvées féodales, pour entretenir les bâtiments seigneuriaux, les dépendances, les routes d'accès, etc. Ici, l'idée d'impôt se mêle à celle de revenu domanial. Mais ces redevances restent liées à l'idée de la propriété du domaine seigneurial ; elles sont en quelque sorte les produits juridiques de cette propriété. Le caractère domanial reste prédominant ; il ne s'effacera que lentement.

b) LE REcul DES REVENUS DOMANIAUX APRÈS LE MOYEN AGE. — L'idée romaine d'impôt s'était dissoute en même temps que l'idée romaine d'État : les deux réapparaissent ensemble, pendant que disparaît la conception féodale d'un pouvoir lié à la propriété et dispersé entre les seigneurs. Les circonstances de cette renaissance du pouvoir fiscal ont joué un certain rôle dans le développement des institutions démocratiques modernes : elles sont à l'origine des Parlements.

1° *La renaissance progressive de l'impôt.* — Pas plus que l'idée d'État, celle d'impôt n'avait totalement disparu dans la féodalité. Mais elle s'était fondue en quelque sorte avec la conception patrimoniale du pouvoir. L'impôt foncier, par exemple, se confondait avec la redevance payée au propriétaire pour obtenir la jouissance de la terre : et il n'était plus perçu par le pouvoir central, mais par chaque seigneur sur ses terres. Le pouvoir fiscal se confondait avec l'usage de la propriété et se divisait entre toutes les seigneuries.

En matière fiscale, comme en matière politique, le roi va d'abord utiliser les prérogatives féodales pour restaurer son pouvoir. En tant que seigneur, il perçoit les redevances sur ses terres.

Il utilise ensuite le système des « aides » pour réclamer de ses vassaux le droit de percevoir des redevances sur leurs propres seigneuries : au lieu d'être fournie par le seigneur, « l'aide » est alors perçue directement par le roi sur les habitants de la seigneurie. Ces aides sont d'abord exceptionnelles : quand il s'agit par exemple de lever des soldats. Mais, comme il faut des soldats de façon permanente, on tend à leur donner un caractère permanent. Une fois l'autorisation accordée, le roi s'en targue pour lever annuellement l'impôt, comme il le faisait déjà dans les villes ayant obtenu leur érection en commune.

2<sup>o</sup> *La diminution des revenus domaniaux.* — Peu à peu, l'impôt prend ainsi la première place dans les revenus publics. Revenus domaniaux et redevances féodales subsistent (la règle de l'inaliénabilité du domaine empêchant sa dilapidation) : mais la croissance de l'Etat et de ses dépenses réduit leur importance relative dans les finances publiques. Avec la Révolution française, les redevances féodales disparaissent, et une partie du domaine est aliénée, cependant que la fiscalité se développe de plus en plus. Finalement, au début du xx<sup>e</sup> siècle, les ressources domaniales sont très faibles. Mais une nouvelle évolution se dessine alors.

c) *LA RENAISSANCE CONTEMPORAINE DES RESSOURCES DOMANIALES.* — Comme les évolutions précédentes, celle-ci est profondément liée à un changement dans la structure de l'Etat. C'est la prise en charge par l'Etat de certaines activités industrielles et commerciales qui a développé ces dernières années les ressources domaniales. L'Etat patrimonial de l'époque féodale recourait surtout aux revenus domaniaux ; l'Etat libéral des classiques était essentiellement financé par l'impôt ; l'Etat planificateur des modernes gère un secteur public industriel et commercial qui lui donne des revenus domaniaux assez importants.

La nature de ces revenus domaniaux a changé : au Moyen Age, il s'agissait essentiellement de revenus fonciers, provenant de l'exploitation du sol : ce sont les biens immobiliers possédés par l'Etat qui constituaient son « domaine ». Aujourd'hui, les revenus domaniaux les plus importants proviennent des exploitations industrielles et commerciales de l'Etat. Ce changement

n'est que le reflet d'une évolution générale : au Moyen Age, la terre était la principale source de revenus et son exploitation constituait l'activité économique la plus importante ; aujourd'hui, industrie et commerce ont pris la première place.

### B) *La consistance actuelle des ressources domaniales*

Il est difficile de chiffrer le total des ressources domaniales, parce que celles-ci sont dispersées dans de nombreux budgets particuliers. On peut se demander d'ailleurs si certaines d'entre elles constituent de véritables ressources publiques.

a) **RESSOURCES DOMANIALES PROPREMENT DITES.** — Ce sont les revenus des biens appartenant à l'Etat. On distinguera le domaine immobilier et les participations financières.

1° *Revenus du domaine immobilier.* — Ils sont faibles : environ 250 millions de F en 1970, soit 0,2 % des ressources budgétaires totales de l'Etat. Encore faudrait-il distinguer les revenus proprement dits, provenant des biens dont l'Etat conserve la propriété (droits d'occupation du domaine public, coupes de bois des forêts domaniales, droits de chasse et de pêche, etc.), et les produits des aliénations, qui ont un caractère exceptionnel : liquidation des biens ennemis confisqués, liquidation des surplus, etc.

2° *Revenus des participations financières.* — L'Etat possède des actions ou obligations de certaines entreprises privées, par exemple à la suite de confiscations. Il en perçoit les dividendes et les intérêts : tels sont les revenus des participations financières proprement dites, dont l'importance est très minime : ils ne dépassent pas 110 millions de F en 1968.

Mais une autre forme de participation financière au sens large donne des revenus plus importants, qui grandiront d'ailleurs dans les années à venir : les prêts et avances accordés par l'Etat aux entreprises privées pour des opérations de construction ou pour la modernisation des entreprises. Les intérêts et l'amortissement de ces prêts procurent chaque année plus de trois milliards de recettes inscrites sous la rubrique des ressources exceptionnelles et dans les comptes de prêts du Trésor.

b) REVENUS DES EXPLOITATIONS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES. — On notera que cette catégorie n'est pas nettement séparée de la précédente, les participations financières formant en quelque sorte une transition. Les exploitations industrielles et commerciales de l'Etat, prohibées par les classiques, se sont développées largement depuis 1914. On peut les répartir en trois catégories : monopoles fiscaux, services publics industriels, entreprises nationales.

1<sup>o</sup> *Les monopoles fiscaux.* — C'est sous la forme de monopoles fiscaux qu'ont d'abord apparu les entreprises industrielles de l'Etat. Citons le monopole des Tabacs et des Allumettes, et celui des Poudres et Salpêtres. Les classiques y voyaient une forme particulière de perception de l'impôt : d'où le nom de monopole fiscal. L'Etat vendant le tabac, les allumettes ou les poudres à un prix bien plus élevé que le prix de revient, augmenté d'un bénéfice commercial normal, la différence était considérée comme un impôt. Les classiques étaient d'ailleurs très défavorables à cette forme d'impôt, et l'établissement du monopole des tabacs et des allumettes s'est heurté à leur opposition.

Il s'agit en fait d'entreprises industrielles gérées par l'Etat dans un but essentiellement financier, c'est-à-dire pour se procurer des revenus : mais ces revenus ne peuvent pas s'analyser en impôts. Le monopole du tabac et des allumettes doit rapporter 4,80 milliards de F en 1970.

2<sup>o</sup> *Les services publics industriels.* — Il s'agit de services dont la gestion est établie sur des bases commerciales et industrielles : le service est payant ; il doit couvrir ses dépenses par ses recettes, et même réaliser des bénéfices. Mais ces bénéfices ne sont pas le but essentiel de son établissement : avant tout, il répond à un besoin d'intérêt général dont l'Etat estime devoir assurer lui-même la satisfaction. On peut citer à cet égard les P. T. T., la Radiodiffusion, etc. Un problème assez délicat se pose, quant à la distinction des revenus des services publics industriels et des ressources produites par les taxes administratives : on l'examinera ci-après, en étudiant ces dernières (p. 96).

3<sup>o</sup> *Les entreprises nationales.* — On désigne sous ce nom des entreprises qui appartenaient autrefois à des particuliers, et

qui ont été ensuite prises en charge par l'Etat : cette opération s'appelle « nationalisation ». Le préambule de la Constitution de 1946 (maintenu en vigueur par la Constitution de 1958) oblige ainsi à nationaliser « tout bien, toute entreprise dont l'exploitation a ou acquiert les caractères d'un service public ou d'un monopole de fait » : mais cette disposition n'est guère appliquée. En 1936, une première série de nationalisations s'est appliquée à la S. N. C. F., aux entreprises de constructions aéronautiques, aux fabriques d'armes de guerre ; en 1944-1946, une seconde série a englobé les mines, l'électricité, le gaz, les automobiles Renault, etc. On dénombre à l'heure actuelle plus de 150 entreprises nationalisées, qui détiennent à leur tour de nombreuses participations dans des sociétés filiales.

Parmi les entreprises nationales, les unes sont gérées suivant des méthodes purement commerciales, et entrent dans le secteur concurrentiel : par exemple la Régie Renault. Leurs finances n'ont donc pas en principe le caractère public. Les autres sont soumises pour partie à des règles de droit public financier, par exemple la S. N. C. F., l'Electricité de France, etc. On a vu, malgré tout, que leurs dépenses ne peuvent être considérées comme dépenses publiques véritables que dans la mesure où elles impliquent une action de la puissance publique sur l'activité économique (cf. pp. 37-38) : le même raisonnement vaut pour leurs recettes. Il est vrai que cela s'applique aussi à certaines ressources des services publics industriels et à certains produits domaniaux classiques. On est ici aux confins de l'activité publique et de l'activité privée, et ces confins sont mal délimités.

Les bénéfices des entreprises nationales sont en principe reversés au budget général : ils y figurent en 1968 pour une somme assez modique (200 millions de F). Ces entreprises pratiquent largement l'autofinancement, comme les entreprises privées.

## § 2. LES TAXES ADMINISTRATIVES

Le mot « taxe » est employé dans trois sens différents. Il est d'abord synonyme d'impôt, purement et simplement : ainsi, les anciens impôts cédulaires sur le revenu se sont appelés « taxe

proportionnelle » de 1948 à 1959, et s'appellent « taxe complémentaire » depuis la réforme de 1959 ; la plupart des impôts sur la dépense s'appellent également « taxes » (taxes sur le chiffre d'affaires, taxe à la production, taxe locale, taxe à la valeur ajoutée, etc.).

Dans un second sens, la taxe est le prix acquitté par l'utilisateur d'un service public non industriel, en contrepartie des prestations ou avantages qu'il retire de ce service : ainsi l'affranchissement des correspondances est une taxe postale, les droits d'inscriptions payés par les étudiants de l'enseignement supérieur sont des taxes, etc. Officiellement, le mot « taxe » n'est plus employé dans ce sens, qui est pourtant son sens traditionnel : l'ordonnance du 2 janvier 1959 a préféré l'appellation « rémunération pour services rendus », qui a le défaut d'être compliquée et d'introduire une confusion avec le prix des services industriels et commerciaux. Nous appellerons plus simplement et plus exactement « taxes administratives » ce que l'ordonnance du 2 janvier 1959 appelle « rémunérations pour services rendus ».

Dans un troisième sens enfin, beaucoup plus récent, les taxes correspondent à la notion de « parafiscalité » qui sera étudiée dans le paragraphe suivant. Pour éviter toutes confusions, nous parlerons alors de « taxes parafiscales », ce qui correspond cette fois au langage officiel, depuis l'ordonnance du 2 janvier 1959.

### A) *La notion de taxes administratives*

Ce sont les « rémunérations pour services rendus », au sens de l'ordonnance du 2 janvier 1959. Il convient de les distinguer à la fois du prix des services industriels, et de l'impôt : elles constituent en somme une catégorie intermédiaire entre ces deux types de ressources publiques.

a) TAXES ADMINISTRATIVES ET PRIX DES SERVICES INDUSTRIELS. — Entre les sommes versées par un étudiant qui s'inscrit dans une Faculté et celles acquittées par l'acheteur d'une 4 CV Renault à la Régie nationale, on sent qu'il existe une profonde différence : encore n'est-il pas facile de la préciser. Les premières constituent une taxe administrative, et les secondes

le prix d'un service industriel. Tout le problème est de distinguer ces deux notions.

Un premier groupe d'organismes étatiques fonctionne au moyen de procédures de contrainte, de coercition, de décision unilatérale, qui caractérisent le droit public et définissent la « puissance publique ». Un second groupe est au contraire géré par des méthodes analogues à celles des particuliers, qui définissent le droit privé : l'accord, le contrat, l'égalité des parties, la concurrence. Les services du premier groupe sont soumis au régime de la taxe administrative lorsqu'ils sont payants (le plus grand nombre étant gratuit) ; ceux du second groupe sont toujours payants et régis par le système des prix industriels. La distinction n'est pas seulement juridique, comme on pourrait le croire au premier abord ; elle possède au contraire une portée économique et financière.

L'ensemble des services et entreprises industriels de l'Etat, fonctionnant sous le régime de la concurrence et du prix du marché, dans des conditions analogues aux entreprises privées, ne doivent pas être considérés comme soumis au régime des finances publiques. Juridiquement, sans doute, il s'agit d'organismes étatiques ; économiquement, ils n'impliquent pas une intervention autoritaire de l'Etat dans le cycle de production. C'est seulement si l'Etat les fait bénéficier d'un financement public (par subventions, garanties d'intérêts, etc.), ou s'il utilise quelque procédé de puissance publique pour exercer par eux une action sur le marché, qu'on doit les faire entrer dans les finances publiques. Sinon, il faut les en exclure.

b) *TAXE ADMINISTRATIVE ET IMPÔT.* — La taxe se distingue de l'impôt à deux points de vue essentiels. En premier lieu, elle comporte une contrepartie ; en second lieu, elle est facultative et non obligatoire. Mais, sur ces deux points, on rencontre des atténuations qui aboutissent à des institutions intermédiaires entre la taxe administrative proprement dite et l'impôt.

1° *Existence d'une contrepartie.* — On rencontre certains impôts qui comportent une contrepartie : par exemple les droits d'enregistrement des actes juridiques. Quand on achète un immeuble, on est obligé de faire enregistrer le contrat d'achat, et de payer à cette occasion des sommes souvent considérables.

Mais on reçoit en échange un avantage : l'enregistrement confère date certaine au contrat et cette certitude a une grande importance juridique. Cependant, il s'agit d'un impôt et non d'une taxe, parce que la contrepartie est hors de proportion avec le prix payé. Celui-ci est infiniment supérieur au service rendu par l'État. La notion de taxe suppose donc une certaine proportionnalité entre le prix payé et le service rendu. Il faut que le prix ne soit pas notoirement exagéré par rapport au service.

Mais il est possible également que le prix soit beaucoup plus faible que la contre-prestation fournie. Certains services publics fonctionnent ainsi sous le régime de la gratuité partielle. Ils sont en partie financés par des taxes perçues sur leurs usagers, en partie par l'impôt. L'enseignement supérieur public en est un bon exemple : les droits d'inscriptions versés par les étudiants, qui constituent des taxes, ne rentrent que pour une faible part dans le financement du service.

2<sup>o</sup> *Caractère volontaire de la taxe.* — On est obligé de payer l'impôt, mais on est libre de payer la taxe ou de ne pas la payer. Il suffit de ne pas recourir aux prestations du service, et l'on ne paiera rien. Celui qui n'envoie aucune correspondance ne paie pas les taxes postales. Deux remarques sont à faire cependant. En premier lieu, le recours à certains services publics assortis de taxes est obligatoire, de telle sorte que la taxe devient elle-même obligatoire, comme l'impôt. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est typique à ce propos. Il s'agit d'une redevance payée par les habitants d'une ville pour les avantages qu'ils retirent du fonctionnement des services municipaux de nettoyage : le caractère de taxe semble évident. Mais, en réalité, tous les habitants la doivent, quelle que soit la proportion « d'ordures ménagères » qu'ils font enlever : nul ne peut refuser de la payer sous prétexte qu'il procède lui-même à l'enlèvement. En réalité, on est plus près de l'impôt que de la taxe. Les taxes de cette nature doivent être d'ailleurs établies par une loi, c'est-à-dire par un vote du Parlement, comme les impôts, alors que les taxes proprement dites, en rémunération véritable d'un service rendu, sont décidées par le pouvoir exécutif, par le gouvernement.

En second lieu, si le service public assorti de taxes est un monopole de l'État, il n'y a pas obligation légale d'y recourir, mais il y a une sorte d'obligation de fait. L'individu est enfermé dans cette alternative : ou recourir au service et payer les taxes, ou s'abstenir d'y recourir et se priver ainsi d'une activité indispensable ou très utile. On peut évidemment ne jamais écrire de lettres pour ne pas payer les taxes postales, mais c'est se condamner à une activité sociale plus réduite. Pour l'impôt, d'ailleurs, on aboutit souvent à des résultats du même ordre : qui ne veut pas payer l'impôt foncier n'a qu'à ne pas être propriétaire ; qui ne veut pas payer l'impôt sur l'alcool n'a qu'à boire de l'eau ; etc. La vraie distinction de l'impôt et de la taxe repose sur l'absence ou l'existence d'une contrepartie proportionnelle et non sur le caractère obligatoire ou non obligatoire.

### B) *La théorie des taxes administratives*

Dans quelle mesure vaut-il mieux recourir aux taxes administratives qu'aux impôts ? La réponse n'est pas la même dans les finances classiques et dans les finances modernes.

a) LA DISCUSSION CLASSIQUE : RENDEMENT ET ÉGALITÉ. — Dans le cadre des finances classiques, le choix entre les taxes et l'impôt se plaçait à la fois sur le terrain du rendement et de l'égalité.

1<sup>o</sup> *Point de vue du rendement.* — La considération du rendement conduit évidemment à écarter la gratuité de l'usage des entreprises publiques. L'accroissement des impôts qu'exigerait cette gratuité aboutirait à alourdir encore un fardeau fiscal déjà considérable. Cependant, la stricte considération du rendement financier peut conduire à admettre exceptionnellement la gratuité de l'usage de certains biens ou services particuliers : il en est ainsi lorsque la perception de redevances ou de taxes entraînerait des frais trop considérables par rapport à leur rendement.

2<sup>o</sup> *Point de vue de l'égalité.* — Il aboutit à des conclusions différentes. A première vue, il peut sans doute paraître juste de faire payer le fonctionnement d'une entreprise par ceux qui en bénéficient. Répartir entre tous les citoyens, par le moyen de l'impôt, les dépenses du service public de l'enseignement

supérieur par exemple, alors qu'une minorité seulement en profite, n'est-ce point là un exemple frappant d'inégalité dans la répartition des charges publiques ?

A cela on peut répondre que le caractère payant des entreprises et services publics aboutit à priver de leur usage des citoyens qui n'ont pas les moyens financiers suffisants. Les riches sont favorisés au détriment des pauvres. Des jeunes gens intelligents se trouveront écartés des Facultés, alors que les médiocres pourront les encombrer pendant des années. Le caractère injuste des taxes apparaît encore plus nettement pour certains services, par exemple celui de la juridiction. Si le recours aux tribunaux est payant, seuls les riches pourront se faire rendre justice, non les pauvres. Si l'on rentrait d'ailleurs dans le détail, on verrait s'accroître l'injustice fondamentale des taxes administratives, qui trouve sa source dans leur résistance à toute « personnalisation » : les familles nombreuses y participent plus que les célibataires ; une progressivité à rebours s'y manifeste, analogue à celle qu'on reprochait autrefois aux impôts de consommation ; etc.

b) LES FINANCES MODERNES ET LE POINT DE VUE DE L'INTERVENTION. — Dans les finances modernes un troisième point de vue s'ajoute aux précédents : celui de l'intervention. Il conduit à des conclusions plus nuancées. L'inégalité fondamentale de la taxe administrative en fait un bon moyen de pression sociale, de sorte que le choix entre la gratuité d'un service ou son caractère payant dépendra des résultats que l'Etat cherche à atteindre. S'il veut réserver l'enseignement à une certaine classe sociale, il emploiera le système de la taxe ; s'il veut le démocratiser, il établira la gratuité : les luttes à propos de la gratuité du secondaire illustrent bien l'efficacité de la taxe au point de vue dirigiste. Notons d'ailleurs que les variations du taux de la taxe fournissent également des possibilités d'intervention : un Etat totalitaire, qui veut limiter les déplacements des citoyens, augmentera considérablement le tarif des chemins de fer ; un gouvernement d'esprit social, qui voudra favoriser l'utilisation des congés payés, les abaissera fortement au contraire au profit des salariés pendant la période des vacances. On pourrait multiplier les exemples.

### § 3. LA PARAFISCALITÉ

La « parafiscalité » est une notion floue, qui a pris un grand développement ces dernières années. Il s'agit d'une institution intermédiaire entre celle de taxe administrative et celle d'impôt. Mais la conception économique-sociale de la parafiscalité et sa définition juridique par le droit français ne coïncident pas. Il faut donc étudier l'une et l'autre successivement.

#### A) *La conception socio-économique de la parafiscalité*

On qualifie à cet égard de « parafiscaux » des prélèvements opérés sur leurs usagers par certains organismes publics ou semi-publics, économiques ou sociaux, en vue d'assurer leur financement autonome : les cotisations versées à la Sécurité sociale en forment l'exemple le plus important. Il existe bien d'autres organismes bénéficiaires de ces taxes : barreaux, ordres et chambres professionnels, comités, offices, centres techniques, etc.

a) LA NOTION DE PARAFISCALITÉ. — Pour préciser la notion de parafiscalité, il faut la délimiter à la fois par rapport à la taxe administrative et par rapport à l'impôt.

1<sup>o</sup> *Taxes administratives et parafiscalité.* — En apparence les prélèvements parafiscaux semblent analogues aux taxes administratives dont ils présentent les deux caractères essentiels : a) les redevances sont perçues au profit d'un service particulier (généralement, elles sont également perçues par le service lui-même ; cependant, l'État les fait parfois encaisser par le fisc et les reverse au service) ; b) les redevances sont versées par les usagers en échange des avantages qu'ils retirent du service ; il y a donc une contre-prestation.

On peut discuter cependant ce caractère de contre-prestation pour les cotisations patronales de la Sécurité sociale et des Allocations familiales ; ici, les patrons versent pour leurs ouvriers, c'est-à-dire pour des tiers, et ce sont ces tiers qui retirent les avantages du service. Cependant, une analyse plus poussée montre que ces cotisations correspondent à la portion

des salaires supplémentaires que le patron devrait payer pour que ses ouvriers puissent assurer leur sécurité individuelle ou leurs charges de famille personnelles, si la Sécurité sociale ou les Allocations familiales n'existaient pas. Le système ne fait qu'égaliser les charges entre les patrons, qu'assurer entre eux une péréquation : ils retirent donc bien des avantages corrélatifs à leurs versements.

Mais il existe une différence fondamentale entre les taxes administratives et les taxes parafiscales, quant à la nature des services publics au profit desquels elles sont perçues. Les premières sont des rémunérations versées à des services publics administratifs ; les secondes sont perçues au profit soit d'organismes privés, soit d'organismes publics, mais non de services administratifs proprement dits : il s'agit d'organismes à caractère économique, social ou professionnel.

2° *Impôt et parafiscalité.* — Sur beaucoup d'autres points, l'assimilation avec la taxe administrative n'est pas possible : la parafiscalité se rapproche beaucoup plus en réalité de l'impôt. D'une part, les redevances parafiscales ont un caractère obligatoire, c'est-à-dire que le redevable ne peut s'y soustraire : tout travailleur est assujéti à la Sécurité sociale ; tout producteur de blé doit acquitter les cotisations et taxes perçues au profit de l'Office national interprofessionnel des Céréales ; etc. Personne ne peut refuser les avantages du service et refuser par conséquent de contribuer à ses charges. D'autre part, il n'y a pas de proportionnalité entre la redevance payée et la contrepartie obtenue ; les avantages sociaux ne sont pas donnés en fonction des cotisations qu'on a payées, mais du besoin qu'on a. La parafiscalité est constituée en somme par des sortes d'impôts corporatifs, perçus au profit d'institutions publiques ou privées ayant le caractère de collectivités ; elle est analogue pour celles-ci à ce que sont les impôts locaux pour les communes et les départements.

b) *LES FORMES DE PARAFISCALITÉ.* — La notion générale de parafiscalité, telle qu'on vient de l'exposer, n'est pas admise par tout le monde. Il y a un certain conflit entre le concept juridique de parafiscalité, tel qu'il est défini par la loi et la jurisprudence (cf. ci-après), et le concept économique-financier,

dont s'inspire la description précédente. Les cotisations de Sécurité sociale, qui sont l'exemple type de la parafiscalité dans le concept économique-financier, n'y rentrent pas dans la définition juridique stricte du droit français actuel. On peut ainsi distinguer deux catégories de ressources parafiscales : les taxes parafiscales au sens strict et les cotisations sociales.

1<sup>o</sup> *Les taxes parafiscales* au sens strict correspondent à la notion juridique de parafiscalité (cf. p. 103). Elles sont constituées par les ressources énumérées dans un état annexé à la loi de finances. Cet état est une simple énumération des organismes qui ont le droit de percevoir des taxes parafiscales, avec indication du texte créant ces taxes, de leur taux et de leur rendement escompté.

Il existe actuellement 113 taxes perçues au profit de 90 organismes distincts et représentant en 1970 un total de 2 900 millions de F. Les organismes bénéficiaires peuvent être classés de la manière suivante selon la nature de leur activité : 1<sup>o</sup> formation professionnelle dans diverses branches (bâtiment, travaux publics, automobiles, etc.) ; 2<sup>o</sup> recherche technique (fonderie, cuir, combustibles, corps gras, horlogerie, habillement, etc.) ; 3<sup>o</sup> régularisation des marchés (O. N. I. C., viticulture, meunerie, papier, cinéma) ; 4<sup>o</sup> recherche de l'amélioration de la qualité de la production (fruits, conserves) ; 5<sup>o</sup> radiodiffusion-télévision française ; 6<sup>o</sup> amélioration de l'habitat ; 7<sup>o</sup> assistance et solidarité. Il s'y ajoute un certain nombre d'organismes dont les ressources n'ont pas toujours un caractère parafiscal au point de vue économique-financier. On remarquera que la redevance pour droit d'usage des appareils de radio et de télévision, dont le rendement est à lui seul de 1 260 millions de F, figure depuis 1960 dans l'état des taxes parafiscales, à la suite d'une décision du Conseil constitutionnel, assez surprenante.

2<sup>o</sup> *Les cotisations sociales* sont constituées essentiellement par les cotisations du régime général et des régimes assimilés de la Sécurité sociale : assurances sociales, prestations familiales, accidents du travail. Juridiquement, la loi du 25 juillet 1953 et l'ordonnance du 2 janvier 1959 les excluent de la parafiscalité, c'est-à-dire du régime d'établissement, de perception et de contrôle qu'elles définissent pour les taxes incluses dans l'état

annexé à la loi de finances. Au point de vue économique et financier, la nature parafiscale est au contraire évidente. La théorie du « salaire différé », avancée par certains, ne résiste pas à l'examen : car les avantages de la Sécurité sociale ne sont pas répartis suivant le travail des assurés, mais suivant l'étendue des risques (maladies, maternité, vieillesse, enfants) qu'ils supportent.

L'ampleur de cette parafiscalité sociale est considérable (cf. fig. 12, p. 106). En 1968, les cotisations des assujettis se sont élevées à 50 milliards de F pour le seul régime général et à 75 milliards pour l'ensemble des différents régimes. La gestion de ces sommes énormes échappe au contrôle parlementaire. Cependant, une certaine démocratie interne a été introduite dans la Sécurité sociale et les Allocations familiales, puisque leurs organismes sont gérés par des délégués élus par l'ensemble des usagers, au moyen d'un suffrage universel. Et un contrôle financier spécial a été établi sur les recettes et les dépenses de la Sécurité sociale (cf. p. 347).

### B) *La notion juridique de parafiscalité*

On vient de dire que la notion juridique de parafiscalité en droit français est plus étroite que la notion socio-économique. Le texte de base en la matière est, outre l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, le décret du 24 août 1961, qui modifie la loi du 25 juillet 1953. C'est cette loi qui a défini de façon restreinte le domaine de la parafiscalité, en excluant les organismes de Sécurité sociale, les barreaux, les ordres et les chambres professionnelles. Le décret de 1961 a repris la liste de ces exceptions.

a) LA DÉFINITION DE LA PARAFISCALITÉ. — Il est intéressant de rapprocher la définition actuelle de l'ordonnance du 2 janvier 1959 de celles qui l'ont précédée.

1<sup>o</sup> *La définition de 1948.* — Une première définition juridique de la parafiscalité avait été donnée par l'article 261 du décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948, en ces termes : « Aucun droit ou taxe ne peut être perçu au profit d'organismes publics ou privés et inclus dans les prix sans que la loi en ait

autorisé l'institution et fixé les modalités d'assiette et de recouvrement. » Ce texte insiste à la fois sur le caractère fiscal (« droit ou taxe ») et sur le caractère affecté (« au profit..., etc. »). Cette définition restait vague et incomplète.

2° *La définition de 1954.* — Une définition précise a été donnée au contraire par l'avis du Conseil d'Etat du 11 mai 1954, en ces termes : « Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 25 juillet 1953 que le législateur, qui reconnaît lui-même l'extrême difficulté de donner une définition juridique précise de la parafiscalité, a entendu, sous réserve de l'application de l'article 2 de la dite loi, regarder comme taxes parafiscales les prélèvements obligatoires, recevant une affectation déterminée, institués par voie d'autorité, généralement dans un but d'ordre économique, professionnel ou social, et échappant en totalité ou en partie aux règles de la législation budgétaire et fiscale en ce qui concerne les conditions de création de la recette, de détermination de son assiette et de son taux, de la procédure de recouvrement ou de contrôle de son emploi. »

3° *La définition de 1959.* — Elle est beaucoup moins précise. L'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 définit les taxes parafiscales comme étant « perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs ». En pratique, sont ressources parafiscales celles qui figurent dans un état annexé à la loi de finances, cette condition étant nécessaire et suffisante.

b) LE RÉGIME JURIDIQUE DE LA PARAFISCALITÉ. — La Ve République a fait sur ce point une réforme importante et discutable, concernant la création des taxes parafiscales. Par contre, elle n'a guère modifié les autres règles de leur régime juridique

1° *La création des taxes parafiscales.* — La loi du 25 juillet 1953 avait décidé que le législateur seul pouvait créer une taxe parafiscale, de même que lui seul peut établir un impôt. Au contraire l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 décide que les taxes parafiscales sont établies par décret pris en

Conseil d'Etat, sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé. Mais la perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée par le Parlement. On peut discuter la constitutionnalité de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 : car l'article 34 de la Constitution réserve au pouvoir législatif le droit de fixer les règles concernant « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Or, les taxes parafiscales sont à beaucoup d'égards des « impositions », ne serait-ce que par leur caractère obligatoire (cf. p. 427).

2° *Le recouvrement et le contrôle des taxes parafiscales.* — La réglementation des taxes parafiscales par le décret du 24 août 1961 n'a pas sensiblement modifié les règles antérieures. En particulier, on peut toujours employer pour le recouvrement des taxes parafiscales, la procédure des titres rendus exécutoires par le préfet pour leur perception, c'est-à-dire la procédure de perception des impôts directs (cf. p. 394).

Les organismes qui gèrent des taxes parafiscales sont placés sous la tutelle du ministre intéressé et du ministre des Finances qui contrôlent le recouvrement des taxes, leur gestion et leur utilisation. Ils sont soumis au contrôle des contrôleurs d'Etat ainsi qu'au contrôle de la Cour des Comptes et aux vérifications de l'Inspection générale des Finances.

Sur la parafiscalité, cf. le n° 160 de *Statistiques et Etudes financières* (avril 1962), et l'étude de M. MARTIN dans *Etudes et documents du Conseil d'Etat*, 1960 ; le rapport général de la Commission des Finances de l'Assemblée nationale sur le budget de 1961, 1960, n° 886, t. III ; cf. aussi le rapport de la Commission chargée de la révision des taxes parafiscales (commission Barangé), Imprimerie nationale, 1957 ; le rapport rédigé au nom de la Sous-Commission de la Parafiscalité de l'Assemblée nationale, 1952, n° 9985 ; l'annexe II de l'*Inventaire de la situation financière* de 1946 et l'annexe I de l'*Inventaire* 1951 ; le n° 91 de *Statistiques et Etudes financières* (juillet 1956) ; J. MÉRICOT, *Eléments d'une théorie de la parafiscalité* (*Rev. de Science et de Légi. finan.*, 1949, p. 72) ; E. MORSELLI et H. LAUFENBURGER, débat sur la parafiscalité (*ibid.*, 1951, p. 84, 340 et 767) ; NOLLET, *La parafiscalité* (*Droit social*, févr. 1953 et févr. 1954) ; COUTIN, *Fiscalité et parafiscalité agricole en France* (*Rev. économ.*, 1953, p. 695) ; M. LAURÉ, *Charges fiscales et parafiscales dans le commerce international* (*Banque et Bourse*, avril 1955, p. 195) ; R. DUCOS-ADER, *Le régime juridique de la parafiscalité* (*Rev. de Science finan.*, 1956, p. 600 et suiv.).

|                        | Production<br>intérieure<br>brute | Charge<br>fiscale <sup>1)</sup> | Cotisations<br>sociales | Transferts<br>obligatoires<br>(2 + 3) | Pression<br>fiscale<br>$\frac{2}{2 + 100}$ | Pression des<br>transferts<br>obligatoires<br>$\frac{(2 + 3) \times 100}{1}$ |
|------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------------|---------------------------------------|--|--|
|                        | 1                                 | 2                               | 3                       |                                       |  |  |
|                        | En milliards de F                 |                                 |                         |                                       | %  | %  |
| 1959.....              | 244,96                            | 61,83                           | 25,35                   | 87,18                                 | 25,2                                       | 35,6   |
| 1965.....              | 438,75                            | 111,18                          | 56,17                   | 167,35                                | 25,3                                       | 38,1   |
| 1966.....              | 477,56                            | 119,84                          | 61,52                   | 181,36                                | 25,1                                       | 38,0   |
| 1967.....              | 513,54                            | 127,05                          | 67,47                   | 194,52                                | 24,7                                       | 37,9   |
| 1968.....              | 557,81                            | 138,21                          | 76,13                   | 214,34                                | 24,8                                       | 38,4   |
| 1969 <sup>1</sup> .... | 646,56                            | 161,54                          | 88,19                   | 249,73                                | 25,0                                       | 38,6   |
| 1970 <sup>2</sup> .... | 704,69                            | 175,57                          | 97,55                   | 273,12                                | 24,9                                       | 38,7   |

(<sup>1</sup>) Prévisions.

(<sup>2</sup>) Hypothèses.

(<sup>3</sup>) On regroupe sous cette rubrique l'ensemble des recettes fiscales de l'Etat et des collectivités locales ainsi que la plupart des prélèvements parafiscaux au sens strict.

FIG. 12. — Pression des charges fiscales et sociales en France d'après les comptes de la Nation (base 1962)

## SECTION II. — L'impôt

On a proposé beaucoup de définitions de l'impôt. La plus célèbre est celle de Gaston Jèze, qui fut l'un des plus grands parmi les financiers classiques : « L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques. » Cette définition pourrait être encore admise à l'heure actuelle, au prix de quelques retouches. Il faudrait dire « une prestation pécuniaire directe » pour distinguer l'impôt des manipulations monétaires qui aboutissent parfois à un prélèvement indirect sur les biens des particuliers. Il faudrait dire « en vue de la couverture des charges publiques ou de l'intervention de l'Etat », car certains impôts modernes ne servent pas à couvrir des dépenses publiques à proprement parler : l'essentiel n'est pas qu'ils procurent de l'argent à l'Etat,

mais qu'ils en retirent aux particuliers ainsi amputés d'une partie de leur pouvoir d'achat (cf. p. 15).

Ceci posé, la définition de Jèze a le mérite de bien mettre en valeur les trois caractères fondamentaux de l'impôt : *a*) le caractère forcé, que son nom même souligne : il s'agit d'un prélèvement « imposé » par l'Etat au moyen de son pouvoir de contrainte, et non d'un prélèvement volontaire ; *b*) le caractère sans contrepartie ; sans doute le contribuable bénéficie de la sécurité et des autres avantages que lui procure l'existence de l'Etat ; mais il n'y a aucune proportion ni aucune corrélation directe entre ceux-ci et l'impôt ; l'impôt ne comporte aucune contre-prestation directe de la part de l'Etat ; *c*) le caractère définitif : le contribuable ne se verra jamais restituer l'argent de l'impôt, à la différence du souscripteur de l'emprunt, à qui son prêt sera ultérieurement remboursé.

L'impôt sera étudié de façon approfondie et détaillée dans le Livre II de ce manuel, consacré précisément à l'analyse de la fiscalité (cf. p. 369 et suiv.). Dans le cadre de ce tableau général des institutions financières, on se bornera, d'une part à retracer le développement de l'impôt, d'autre part à donner une idée sommaire des différentes catégories d'impôts.

### § 1. LE DÉVELOPPEMENT DE L'IMPOT

L'impôt est la principale ressource publique dans les Etats contemporains, du moins en période normale : l'inflation monétaire est parfois plus importante, mais dans une situation malsaine, qui ne peut se prolonger très longtemps. Une grande partie de l'activité des citoyens est ainsi mise au service de la collectivité, par voie autoritaire, puisque l'impôt est un procédé de contrainte. Cela paraît à première vue peu démocratique. Mais la réalité est très différente. L'impôt est au contraire le procédé le plus démocratique pour assurer la couverture des dépenses publiques.

Cela peut s'entendre de plusieurs façons, qui correspondent à peu près aux différentes étapes du développement de l'impôt. Dans une première phase, l'établissement d'un système d'impôts permanents a été l'une des sources essentielles des institutions

démocratiques et parlementaires. Dans une seconde phase, le problème de l'égalité devant l'impôt a conduit à approfondir le concept général d'égalité des citoyens devant la loi, et à mieux l'appliquer. Dans une troisième phase, l'impôt est devenu l'un des moyens d'intervention de l'Etat dans la vie économique et sociale, qui permet de développer la démocratie dans ce domaine.

A) *Les finances anciennes : développement conjoint de l'impôt et des institutions parlementaires*

Le développement de l'impôt a joué un très grand rôle dans le développement du Parlement en Grande-Bretagne, qui a ensuite servi de modèle aux autres régimes démocratiques d'Occident. Le principe du consentement populaire de l'impôt a conduit à donner aux assemblées un véritable pouvoir de décision à cet égard ; on est ensuite passé naturellement du vote de l'impôt au vote du budget, lequel a conféré au Parlement le contrôle de toute la vie de l'Etat. Cependant, ce développement simultané de l'impôt et des institutions parlementaires ne s'est pas produit partout : en France, notamment, sous l'Ancien Régime, on a pu supprimer la représentation parlementaire tout en développant la fiscalité, grâce à la théorie de la permanence de l'impôt.

a) L'IMPOT ET LE DÉVELOPPEMENT DES POUVOIRS PARLEMENTAIRES EN GRANDE-BRETAGNE. — On peut distinguer deux phases à cet égard. Dans la première, le principe du vote de l'impôt par le Parlement s'établit ; dans la seconde, on passe du vote de l'impôt au vote du budget.

1<sup>o</sup> *Le principe du vote de l'impôt par la représentation parlementaire.* — On a vu plus haut que l'impôt moderne est sorti du système des « aides » féodales (cf. p. 90). Or, en dehors des cas coutumiers, les « aides » devaient être consenties par ceux qui les payaient : c'étaient des contributions volontaires. Pour obtenir ce consentement de l'ensemble de ses vassaux, le plus simple était pour le monarque de les réunir : d'ailleurs, des réunions régulières de vassaux existaient dans le système féodal. Mais, à ces réunions, il fallait convoquer également

les délégués des villes libres, des « communes », puisque le roi voulait demander également à celles-ci le droit de percevoir une redevance nouvelle.

Ce sont des motifs fiscaux qui ont ainsi joué le plus grand rôle dans les convocations de ce qu'on appelait en France les Etats généraux et en Grande-Bretagne le Parlement. Ces assemblées se trouveront obligées en pratique, le plus souvent, d'accorder au monarque les levés d'impôts qu'il demande. Mais elles le feront en insistant sur le fait que leur consentement est nécessaire : ainsi est né ce qu'on appellera le principe du consentement populaire de l'impôt, qui aboutit pratiquement à donner à la représentation parlementaire le droit de voter l'impôt.

2<sup>o</sup> *Du vote de l'impôt au vote du budget.* — Les premiers impôts furent d'abord des contributions exceptionnelles, levées une seule fois. Mais le développement des Etats modernes, dont l'administration était trop importante pour subsister grâce aux ressources domaniales, conduisait nécessairement à une perception régulière de l'impôt : de contribution exceptionnelle, celui-ci est devenu contribution régulière, très vite perçue selon un rythme annuel.

En Grande-Bretagne, le Parlement s'opposa toujours à ce que l'autorisation donnée par lui de lever l'impôt soit considérée comme valable une fois pour toutes, et s'applique automatiquement chaque année. La règle s'établit au contraire qu'une nouvelle autorisation était nécessaire pour chaque perception de l'impôt. Ainsi, chaque année, le Parlement devait nécessairement intervenir pour voter l'impôt : la permanence de l'impôt a donc conduit à la permanence des assemblées parlementaires. Au lieu d'être convoquées irrégulièrement, à des intervalles plus ou moins éloignés, celles-ci devaient l'être désormais annuellement.

Mais, avant de consentir la perception des impôts, les assemblées parlementaires demandaient naturellement des explications sur la situation financière de l'Etat : le roi devait justifier les demandes d'impôt qu'il formulait. Le Parlement va ainsi examiner les dépenses publiques, et cela de façon régulière, puisque l'impôt devient lui-même régulier. On est donc conduit

à la notion d'un budget annuel, voté par les assemblées, qui ont ainsi de grandes prérogatives : à travers ce budget, elles contrôlent toute la vie de l'Etat (cf. p. 259).

b) L'IMPÔT ET L'ÉVOLUTION DES POUVOIRS PARLEMENTAIRES EN FRANCE. — L'évolution de l'institution parlementaire en France, sous l'Ancien Régime, est très différente de celle de la Grande-Bretagne. Dans notre pays, le développement d'un impôt permanent va de pair avec la disparition des assemblées représentatives ; le principe du consentement populaire de l'impôt perd sa force. Il ne la retrouvera qu'après la Révolution et l'établissement contemporain d'un régime démocratique.

1° *La permanence de l'impôt et la disparition des assemblées représentatives.* — En France, pays continental, plus exposé aux attaques extérieures que les Îles Britanniques, l'Etat a eu besoin plus tôt et plus complètement d'une armée permanente pour assurer la défense nationale. Qui dit armée permanente dit impôt permanent, seul procédé capable de fournir un financement suffisant des dépenses militaires. L'idée d'impôt permanent devait donc pénétrer dans les mœurs plus facilement et plus complètement chez nous qu'en Grande-Bretagne. Cependant, les Etats généraux français (homologues du Parlement britannique) s'efforcèrent eux aussi de maintenir le principe que leur consentement de l'impôt ne valait que pour une seule perception. Leurs maladresses et leur impopularité permirent au roi de triompher sur ce point : dès 1484, ils durent accepter le principe que le consentement originaire de l'impôt a une valeur définitive, et qu'on peut percevoir l'impôt régulièrement, chaque année, sans consentement nouveau.

Dès lors, il n'est plus nécessaire de réunir les Etats généraux pour obtenir de l'argent. L'institution parlementaire tombera progressivement en désuétude, les Etats généraux n'étant plus réunis après 1614. Le refus par le Parlement anglais d'accorder un consentement permanent de l'impôt a développé sa force ; l'attitude inverse des Etats généraux français a fortement contribué à leur déclin. Il faut ajouter que l'armée permanente, fondée sur l'impôt permanent, donnait au Roi une force matérielle puissante lui permettant de briser l'opposition parlementaire (et aristocratique).

2<sup>o</sup> *La reconnaissance du principe du consentement populaire de l'impôt, après la Révolution.* — La théorie du consentement populaire de l'impôt n'a jamais complètement disparu sous l'Ancien Régime. Elle a notamment trouvé des défenseurs dans le Parlement (institution très différente en France du Parlement britannique : notre Parlement était un tribunal, formé de magistrats, sans caractère d'assemblée représentative), lequel s'en servit dans son opposition au pouvoir royal. Il utilisera en particulier cette théorie pour réclamer la convocation des États généraux en 1789.

En pratique, le principe du consentement du peuple à l'impôt ne renaît vraiment qu'avec la Révolution, et surtout avec l'établissement contemporain d'un régime démocratique. Il prend alors, comme dans les autres États démocratiques, une forme très précise. Il s'exprime d'abord dans la règle que l'impôt doit être établi par le Parlement, au moyen d'une loi, et non par le gouvernement au moyen d'un décret (cette règle étant quelquefois écartée par la procédure des décrets-lois). En second lieu, il aboutit à la règle que la perception de l'impôt doit être autorisée chaque année par le Parlement au moyen du vote du budget : on retrouve ainsi le principe du droit anglais, dont nos États généraux s'étaient écartés en 1484.

### B) *Les finances classiques : les avatars de l'égalité et du rendement*

Dans les finances classiques, deux principes fondamentaux dominent l'impôt : le rendement et l'égalité. En premier lieu, l'impôt doit rapporter le maximum de ressources à l'État. Il est uniquement fait pour procurer ces ressources ; il faut qu'il produise le plus qu'il peut, compte tenu de ses frais de perception. En second lieu, la répartition des charges publiques résultant de l'impôt doit être aussi équitable que possible : l'impôt est précisément le moyen d'assurer l'égalité dans la répartition des charges publiques ; en ce sens aussi, il est démocratique. Mais deux sortes de difficultés ont surgi quand il s'est agi de préciser ces principes. D'une part, la notion d'égalité s'est avérée difficile à définir et des conceptions diffé-

rentes ont été successivement adoptées à cet égard. D'autre part, égalité et rendement se sont trouvés parfois en conflit, ce qui obligeait à des choix délicats.

a) **LES DIFFÉRENTES CONCEPTIONS DE L'ÉGALITÉ FISCALE.** — Au XVIII<sup>e</sup> siècle, on estimait que l'égalité devant l'impôt se réalisait par une proportion rigoureuse établie entre la contribution de chacun et le chiffre de son revenu. Peu à peu, l'on a pris conscience de l'erreur contenue dans cette conception et tout l'effort entrepris depuis la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, en matière fiscale, a consisté dans la transformation du concept d'égalité. On est passé en quelque sorte de l'égalité mathématique à l'égalité personnelle.

1<sup>o</sup> *L'égalité mathématique.* — L'égalité devant l'impôt consiste dans la proportionnalité entre les revenus du contribuable et le montant de sa contribution ; si un revenu de 10 000 F paie 1 000 F d'impôts, un revenu de 100 000 F devra payer 10 000 F d'impôts, un revenu de 1 000 000 de francs, 100 000 F d'impôts.

Ce principe avait le mérite d'être clair et simple ; il semblait d'ailleurs évident, de telle sorte qu'on ne cherchait même pas à le justifier. A la réflexion, cependant, la théorie de proportionnalité s'avère fautive. Si deux personnes, ayant chacune 10 000 F de revenus, paient l'une et l'autre 1 000 F d'impôts et que l'une d'elles soit célibataire, et l'autre mariée avec quatre enfants, la charge fiscale est infiniment moins lourde pour la première que pour la seconde. La proportionnalité arithmétique entre l'impôt et le revenu avait ainsi le tort de ne tenir compte que du chiffre des ressources du contribuable, non point de sa situation personnelle.

2<sup>o</sup> *L'égalité personnelle.* — On a donné le nom de personnalisation de l'impôt à l'évolution générale du concept d'égalité fiscale. Un impôt personnel est celui qui est établi d'après la situation individuelle et familiale de chaque contribuable ; on appelle parfois, au contraire, impôt réel (au sens latin : *res* = chose) celui qui est calculé seulement d'après la valeur des biens du redevable. L'impôt personnel n'est plus proportionnel au chiffre des ressources du contribuable, mais à ce qu'on nomme sa « capacité contributive », notion variable et contingentc, selon les indi-

vidus. Il est d'ailleurs difficile de préciser le montant exact de la capacité contributive ; un coefficient d'appréciation subjective y demeure toujours inclus. L'ancienne égalité mathématique était plus précise que l'actuelle égalité personnelle ; mais la précision de détail importe moins ici que la coïncidence avec les faits.

Les techniques de personnalisation de l'impôt seront étudiées plus loin, p. 387. La première est la prise en considération des charges familiales du contribuable : à revenu égal, le célibataire paiera plus d'impôts que le père de famille, non point dans un but d'intervention sociale (pour favoriser la famille et la natalité) mais pour un simple motif d'égalité fiscale ; parce que la portion des revenus affectée à des dépenses de première nécessité est plus grande pour le premier que pour le second. L'exemption du minimum vital se rattache au même ordre d'idée : on estime qu'il y a, dans les dépenses de chaque individu, une première tranche qui correspond à la satisfaction des besoins élémentaires, absolument indispensables à l'existence elle-même : nourriture, vêtements, chauffage, logement, etc. ; cette première tranche doit être exempte de tout impôt.

La progressivité de l'impôt est un procédé plus général : à l'ancien impôt proportionnel, dont le taux restait invariable quel que fût le montant de la matière imposable, on a substitué un système dans lequel le taux augmente en même temps qu'augmente la quantité de matière imposable détenu par le contribuable ; l'accroissement de l'impôt est ainsi plus que proportionnel à celui de la matière imposable. Ce système est la conséquence directe de la théorie économique de l'utilité marginale. Si une personne ne perçoit que 5 000 F de revenu par an, toute cette somme devra servir à l'achat d'objets de première nécessité : nourriture, vêtements, loyer, chauffage, etc. Si elle gagne au contraire 10 000 F, les 5 000 F supplémentaires seront affectés à des dépenses qu'on pourrait appeler de « nécessité secondaire » : nourriture plus soignée, cinéma, vêtements de fantaisie, etc. Si elle atteint 15 000 F de revenus, la nouvelle fraction de 5 000 F permettra des dépenses encore très utiles quoique pas absolument nécessaires : théâtre, livres, objets destinés à embellir la maison. Si cette personne touche 20 000 F,

les 5 000 F nouveaux serviront à des dépenses purement superflues : cadeaux, voyages d'agrément, etc. Ainsi chaque fraction supplémentaire des revenus touchés par une personne représente pour elle une utilité moindre que la fraction précédente. Le taux de l'impôt doit donc être d'autant plus élevé que le revenu est lui-même plus élevé (cf. p. 387).

b) LA NOTION DE RENDEMENT FISCAL. — Les classiques s'étaient livrés à une analyse très approfondie du concept du rendement fiscal. On en résumera les grandes lignes en disant que pour eux l'impôt devait présenter trois qualités fondamentales : la productivité proprement dite, la stabilité et l'élasticité.

1° *La productivité*. — C'est le rendement au sens strict : est productif un impôt qui rapporte le plus possible, compte tenu de ses frais de perception. On rattache à cette règle un certain nombre de corollaires. Le premier facteur de rendement est l'universalité de l'impôt : l'impôt doit être payé par tous les citoyens sur la totalité de leur matière imposable. Le second est l'économie des frais de perception formulée dans la quatrième des règles d'Adam Smith. Le troisième pourrait s'appeler, si le terme n'était barbare, « l'inéluctabilité » de l'impôt ; il faut que le contribuable ne puisse pas échapper à l'impôt par la fraude, l'évasion non frauduleuse ou la répercussion (cf. p. 401). Un quatrième a été appelé par Joseph Barthélémy le précepte de « l'anesthésie fiscale » : on pourrait le nommer, avec plus de précision, l'invisibilité de l'impôt. Il s'agit « de plumer la volaille sans qu'elle le sente, de tondre le mouton sans le faire crier ». Les impôts indirects, dissimulés dans les prix des marchandises, sont jugés très favorablement par les classiques à cet égard : car le contribuable ne peut pratiquement pas déterminer avec précision le chiffre annuel d'impôts payés par lui.

On a souvent proposé d'ajouter à ces facteurs de productivité d'impôt la modération des taux. Au-delà d'un taux limite, tout accroissement du tarif de l'impôt entraînerait une rétraction de la matière imposable. Joseph Caillaux disait : « Les impôts trop élevés dévorent la matière imposable ». Joseph Barthélémy ajoutait, sous forme d'une plaisante boutade : « Les gros taux tuent les totaux ». En réalité, ces affirma-

tions ne peuvent être acceptées sans examen. Les gros taux de la surtaxe progressive sur les salaires ne tuent pas les totaux, pour la bonne raison que le contribuable ne peut pas échapper à l'impôt ; mais les taux plus faibles d'impôts faciles à frauder n'empêchent guère la fraude. Certes, à possibilités de fraude égales, on fraude moins si le taux est moins élevé ; mais l'essentiel, quant au rendement, reste la lutte contre la fraude.

2<sup>o</sup> *La stabilité et l'élasticité.* — Ce sont deux principes symétriques. Un impôt est dit stable s'il ne suit pas toutes les oscillations de la conjoncture. Son rendement n'augmentera pas lorsque la production et les revenus augmentent, en période de prospérité ; mais il ne baissera pas lorsque la production et les revenus diminuent, en période de crise. Sans doute, la première conséquence peut sembler contraire au principe de productivité. En réalité, quand l'économie est prospère, l'Etat n'éprouve pas de grandes difficultés à trouver de l'argent. Au contraire, c'est en période de crise que les difficultés commencent : un impôt instable est alors très gênant, parce que son rendement tend à baisser au moment précis où les finances publiques traversent une phase pénible.

La stabilité de l'impôt est une absence de réaction aux variations qui affectent la matière imposable, sous l'influence de la conjoncture économique. L'élasticité de l'impôt définit au contraire l'absence des réactions de la matière imposable lorsqu'on fait varier le taux de l'impôt dans le sens de l'augmentation. Un impôt est élastique lorsqu'à un accroissement du taux ne répond pas une rétraction de la matière imposable, qui annule les effets de l'augmentation en question. En 1910, par exemple, pour répondre à une augmentation du prix de vente des tabacs, les fumeurs réduisirent à tel point leur consommation que le rendement global de la vente des tabacs se mit à baisser et qu'on dut rétablir le prix de vente antérieur en 1911 : voilà une ressource inélastique. L'avantage des impôts élastiques, c'est qu'ils permettent à l'Etat de les augmenter en cas de besoin, sans craindre le phénomène de réaction qu'on vient de déduire. Donner ainsi un « tour de vis » fiscal est parfois indispensable à l'intérêt public.

c) LE PRÉTENDU CONFLIT DU RENDEMENT ET DE L'ÉGALITÉ. — Théoriquement, le rendement sera d'autant plus fort que la charge fiscale est mieux répartie, par conséquent que le principe d'égalité est mieux respecté. Mais la pratique n'est pas toujours d'accord avec la théorie.

1<sup>o</sup> *La théorie classique du conflit.* — Elle se résumait dans une boutade célèbre : « Les impôts productifs ne sont pas justes, les impôts justes ne sont pas productifs ». C'est essentiellement à propos de l'impôt indirect et de sa place dans le système fiscal que se manifeste l'opposition du rendement et de l'égalité. Les impôts indirects sur les transactions et les consommations ont, au point de vue rendement, le gros avantage de l'invisibilité. Perçus peu à peu à l'occasion de chaque achat fait par le contribuable et incorporés dans le prix de l'objet acheté, ils ne pèsent pas de façon apparente sur les revenus des citoyens. Ils ne donnent par ailleurs que peu de place à la fraude.

Mais ils sont également injustes parce qu'ils ne permettent aucune personnalisation de l'impôt. Le père de famille, qui doit dépenser plus que le célibataire, paie ainsi plus d'impôts indirects que celui-ci avec un même revenu ; le titulaire de petits revenus, qui en consacre la plus grande partie à l'achat d'objets de consommation courante, paie un total d'impôts indirects proportionnellement plus grand que celui du possesseur d'un gros revenu ; on a donc parlé de la « progressivité à rebours » des impôts indirects. Le mécanisme de la personnalisation de l'impôt n'est guère applicable qu'aux impôts sur le revenu et la fortune. Mais ceux-ci présentent l'inconvénient d'être très visibles, et d'offrir à la fraude une vulnérabilité particulière ; ils renferment donc de graves lacunes sous l'angle du rendement.

2<sup>o</sup> *Limites des contradictions entre le rendement et l'égalité.* — Le raisonnement des classiques était valable dans le cadre des techniques fiscales connues à leur époque. Mais les progrès accomplis depuis ont beaucoup transformé ces techniques. Il n'est plus vrai aujourd'hui que les impôts directs soient improductifs ou peu productifs. Ce raisonnement masquait, en réalité, l'opposition des financiers classiques à des impôts importants frappant les revenus, opposition fondée sur des

raisons extra-financières : sur le fait que ces financiers épousaient au XIX<sup>e</sup> siècle la cause des classes privilégiées qui désiraient ardemment échapper aux impôts sur le revenu. A l'époque actuelle, les lourds impôts sur le revenu sont entrés dans les mœurs dans beaucoup d'Etats modernes, par exemple la Grande-Bretagne et les Etats-Unis. Des mécanismes précis de lutte contre la fraude et des procédés très perfectionnés de perception (stoppage à la source) ont permis à ces impôts sur le revenu d'avoir un rendement très élevé et d'être l'aliment principal des budgets.

D'un autre côté, les impôts dits indirects, les impôts sur les consommations et les achats, peuvent être aménagés d'une façon relativement juste. On peut aujourd'hui définir avec précision, grâce aux enquêtes sociologiques, quels sont les objets de première nécessité et quels sont les objets de luxe : en faisant échapper les premiers à l'impôt et en frappant lourdement les seconds, on aboutit à une certaine exemption du minimum vital et à une certaine progressivité. Le développement des systèmes d'allocations familiales peut servir d'un autre côté à compenser pour les familles nombreuses les charges supplémentaires entraînées par les consommations les plus abondantes (et les perceptions plus grandes d'impôts indirects pesant sur ces consommations). Une certaine personnalisation de l'impôt indirect est donc possible, et pourrait être d'ailleurs perfectionnée encore.

### C) *Les finances modernes et l'interventionnisme fiscal*

Les financiers modernes ne renient pas les principes de l'impôt établi par les financiers classiques. Mais ils ajoutent un principe nouveau qui doit composer avec eux : l'interventionnisme fiscal. Au conflit traditionnel de l'égalité et de rendement se superposent désormais des conflits nouveaux : entre le rendement et l'interventionnisme, entre l'interventionnisme et l'égalité.

a) DE LA NEUTRALITÉ A L'INTERVENTIONNISME. — Un troisième principe de l'impôt existait au fond dans les finances classiques : le principe de neutralité. Mais les classiques eux-mêmes ne l'avaient pas formulé, parce que cela leur paraissait

inutile. Que l'impôt dût être « neutre », c'est-à-dire qu'il ne dût pas exercer de pression sur les individus pour les inciter à orienter leurs activités dans telle ou telle direction, cela semblait tellement évident aux financiers traditionnels qu'il était inutile de le dire. C'est seulement quand les financiers modernes ont défini le principe de l'interventionnisme que leurs adversaires se sont attachés à préciser le principe de la neutralité.

1° *La neutralité des classiques.* — Est neutre tout impôt qui n'a pas pour but ou pour résultat d'exercer une pression sur les contribuables pour les inciter à une action ou une abstention quelconque. Théoriquement, il semble que rien ne soit plus facile à réaliser que la neutralité fiscale : établir une stricte égalité devant l'impôt, qui ne favorisera ni ne défavorisera personne, paraît suffire. Pratiquement, la solution du problème est infiniment plus difficile.

α) Égalité et neutralité. — L'égalité devant l'impôt est certainement le premier facteur de la neutralité. Dès qu'une inégalité se fait jour, les individus sont attirés vers l'activité ou la marchandise bénéficiaire d'un impôt réduit, et écartés au contraire de celles qui supportent des charges accrues. Mais le principe d'égalité est difficile à appliquer en pratique et sa réalisation n'est jamais qu'approximative. Il en résulte que la neutralité fiscale ne saurait jamais, elle non plus, être complète. Elle est une tendance plutôt qu'un fait.

β) Neutralité et légèreté. — Un autre facteur essentiel de la neutralité réside dans la légèreté de l'impôt. Tout impôt dont le taux est trop élevé et qui absorbe une partie importante des ressources du contribuable exerce, par le fait même, une certaine pression sur l'activité sociale des individus, qui est contraire au principe de neutralité. S'il s'agit d'un impôt indirect, dont le montant est automatiquement incorporé dans les prix, l'impôt élevé provoque un accroissement du prix des marchandises, qui gêne les transactions. L'accroissement des impôts directs provoque une action inverse sur les prix : diminuant les disponibilités des individus, il les force à réduire leurs demandes de produits, ce qui peut entraîner une baisse des prix.

D'ailleurs tout impôt aboutit à déposséder le contribuable d'une partie des produits de son travail au profit de ceux qui

reçoivent des revenus de l'Etat : fournisseurs, fonctionnaires, bénéficiaires d'allocations et de subventions. Il constitue par le fait même une intervention dans la vie sociale, d'autant plus importante que l'impôt est plus élevé. Ainsi, par définition même, l'impôt n'est jamais neutre : d'où la tendance des régimes libéraux à limiter au minimum l'importance du prélèvement fiscal.

2° *L'interventionnisme des modernes.* — Pour les modernes, l'impôt est, comme tous les autres moyens d'action financiers de l'Etat, un procédé qui permet à celui-ci d'intervenir dans la vie économique et sociale des citoyens, une technique susceptible d'orienter dans telle ou telle direction l'activité nationale. Les formes d'interventionnisme fiscal sont d'ailleurs assez variées.

α) *Interventionnisme par pression ou dépression.* — Il consiste simplement à augmenter ou à diminuer en bloc le poids des impôts. On obtient ainsi des résultats assez sensibles dans le domaine économique. Une déflation fiscale importante a pour effet de diminuer le prix de revient des produits (de toute la valeur de la diminution de l'impôt indirect qui s'incorpore aux prix) en même temps qu'elle augmente les disponibilités des individus (de toute la valeur de la diminution de l'impôt sur le revenu) : elle favorise ainsi le développement des transactions. Au contraire, un accroissement des impôts oblige les citoyens à restreindre leur consommation et permet d'éviter qu'une abondance trop grande de ressources disponibles fasse monter les prix, par disproportion de l'offre et de la demande.

β) *Interventionnisme par discrimination.* — Au lieu d'augmenter ou de diminuer en bloc tous les impôts ou toute une catégorie d'entre eux, on fait un choix : un impôt particulier est alors augmenté par rapport à l'ensemble, ou tel autre diminué. De cette façon, on tend à attirer les individus vers l'activité qui bénéficie d'un régime fiscal de faveur, à les détourner au contraire de celle qui supporte une fiscalité d'exception. Les exemples de discrimination sont très nombreux : surtaxes sur les grands magasins, détaxes des artisans, avantages fiscaux des familles nombreuses, régime douanier favorable ou défavorable de telle ou telle marchandise, etc.

γ) *Interventionnisme par amputation.* — L'interventionnisme par amputation a un effet direct, tandis que la discrimination agit indirectement. Le simple fait d'un accroissement d'un impôt par rapport aux autres suffit à obtenir le résultat cherché. L'exemple le plus net de ce système est la surtaxation de gros revenus dans l'impôt sur le revenu ou des grosses fortunes dans les droits de succession : il s'agit d'une intervention à but social, qui vise à égaliser les niveaux de vie des individus.

δ) *Interventionnisme par redistribution.* — L'interventionnisme par redistribution consiste à appliquer rationnellement la théorie du « filtre ». L'Etat ampute par l'impôt les revenus élevés, et accroît parallèlement par des subventions ou avantages en nature les revenus faibles ; il enlève à des citoyens un surplus de revenus qu'ils laissent improductifs pour l'affecter à des œuvres utiles ; etc. Le mécanisme déborde le cadre de la théorie de l'impôt. La première opération y entre seulement : le « pompage » des revenus au moyen de l'impôt ; la répartition des ressources ainsi mobilisées fait partie de l'étude des dépenses publiques (cf. p. 41).

b) *LES CONFLITS ENTRE L'INTERVENTION, LE RENDEMENT ET L'ÉGALITÉ.* — Les financiers modernes ne rejettent pas les principes classiques d'égalité et de rendement ; ils veulent simplement que ceux-ci s'ajustent avec le nouveau principe d'intervention. Mais cet ajustement est-il possible ? N'y a-t-il pas contradiction entre l'interventionnisme et le rendement, entre l'interventionnisme et l'égalité ?

1° *Interventionnisme et rendement.* — Souvent un impôt, dont le but essentiel est d'obtenir une certaine modification de la structure sociale, a également pour résultat accessoire de faire rentrer de l'argent dans les caisses publiques. Très frappant est le cas de l'impôt progressif sur le revenu qui, dans certains pays (en Angleterre notamment), a le caractère d'une mesure sociale visant à l'égalisation des revenus, et parfois d'une mesure économique tendant à empêcher les citoyens de disposer d'une trop grande masse de numéraire, susceptible de peser sur les prix, et qui fournit en même temps au budget un aliment essentiel.

En définitive, il est rare qu'il y ait une contradiction

entre le but dirigiste et le but productif. Sans doute, un droit de douane protecteur a pour raison d'être d'empêcher une marchandise d'entrer dans le pays, auquel cas le droit ne rapporte rien. Mais, en pratique, le droit protecteur limite simplement les quantités importées sans les supprimer : celles qui restent paient l'impôt. Ainsi, l'Etat se procure des ressources qu'il n'aurait pas eues sans le droit de douane ; la protection crée le rendement qui n'existerait pas sans elle. L'interventionnisme a donc simplement pour effet de faire passer dans certains cas le principe de productivité au second plan.

2<sup>o</sup> *Interventionnisme et égalité.* — Prenons un exemple concret : celui de l'aménagement familial de l'impôt. Tant qu'il a pour effet de faire supporter par le célibataire et le père de famille le même fardeau fiscal, conformément à l'exigence de l'égalité, aucune pression de l'Etat ne se produit. Mais dès qu'on veut, par cette adaptation de l'impôt aux situations familiales, rendre le statut fiscal des pères de famille plus favorable que celui des célibataires, de façon à faire pression sur ces derniers pour les inciter au mariage et à la procréation, on porte atteinte par le fait même au principe de l'égalité devant l'impôt. La contradiction n'est pas seulement entre l'interventionnisme et l'égalité fiscale, mais entre l'interventionnisme et le principe de l'égalité devant les charges publiques en général. Toute utilisation des techniques financières dans un but dirigiste suppose qu'on écarte, par le fait même, l'application du principe de l'égalité : la violation de l'égalité dans la répartition des charges publiques définit précisément l'interventionnisme financier. On pourrait presque dire dans une formule simpliste : « L'intervention commence où l'égalité finit. »

En pratique, malgré tout, les points de vue de l'intervention et de l'égalité parviennent assez fréquemment à se concilier. Quelques exemples vont permettre de le comprendre. Tous les procédés de personnalisation de l'impôt, qui dérivent de la conception actuelle de l'égalité, ne sont-ils pas en effet les mêmes qui permettent un interventionnisme économique et social ? La progressivité sert à confisquer la plus grande partie des gros revenus, ce qui réalise une péréquation des situations sociales (interventionnisme social) et permet en même temps

d'éviter la pression éventuelle sur les prix d'une abondance de ressources disponibles (interventionnisme économique). L'aménagement familial de l'impôt est un moyen de favoriser l'accroissement de la natalité (interventionnisme social). Il est difficile de dire en pratique quand cesse l'égalité et quand commence l'intervention : en fait les deux s'entremêlent étroitement.

3<sup>o</sup> *De l'égalité à l'égalitarisme.* — Mais l'interventionnisme et l'égalité se rejoignent de façon plus complète et plus profonde sur un autre terrain. L'interventionnisme fiscal aboutit à définir une nouvelle conception de l'égalité, qui achève et prolonge celle qu'on a décrite plus haut. Il ne s'agit plus cette fois d'une égalité *devant* l'impôt, mais d'une égalité *par* l'impôt. En écrétant les gros revenus par le mécanisme de l'impôt progressif et en accroissant les petits revenus par des subventions, allocations, etc., l'Etat peut aboutir à une égalisation des revenus privés. L'égalité n'est plus ici conçue de façon passive, mais de façon active. Il ne s'agit plus de ne pas créer des inégalités fiscales qui s'ajouteraient aux inégalités naturelles ; il s'agit, par des inégalités fiscales, de remédier aux inégalités naturelles et d'établir une égalité authentique. Au lieu de parler d'égalité fiscale, on pourrait parler d'égalitarisme fiscal.

Cette conception n'est pas nouvelle. A la fin du xv<sup>e</sup> siècle déjà, Guichardin écrivait : « Puisque nous sommes tous citoyens d'un même Etat et que nous sommes tous égaux, il ne peut y avoir de véritable justice ou de véritable égalité que si les impôts nous ramènent tous au même niveau économique. Il faut que nous devenions aussi égaux que la raison veut que nous le soyons ». Les financiers classiques connaissaient ces thèses, qu'ils repoussaient avec d'autant plus d'horreur qu'elles lésaient les intérêts des classes privilégiées de la société, avec lesquelles il se trouvait généralement d'accord. Aujourd'hui des idées semblables sont appliquées non seulement par des Etats socialistes, mais même par des Etats qui demeurent capitalistes : en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis, par exemple, l'impôt progressif nivelle tous les revenus supérieurs à un certain plafond : mais le jeu des frais professionnels et de la fraude rend ce nivellement assez théorique (cf. p. 130).

## § 2. LES DIVERSES CATÉGORIES D'IMPÔTS

Tout le Livre II du présent manuel est consacré à l'analyse des différentes catégories d'impôts. Dans le cadre de la description générale des institutions financières qu'on fait ici, il faut compléter le tableau du développement de l'impôt, qu'on vient de brosser à grands traits, en donnant une première idée sommaire de la classification des impôts : celle-là seule, en effet, permet de préciser la notion même de l'impôt.

A cet égard, il faut examiner successivement deux distinctions, qui s'entrecroisent et se combinent. L'impôt peut amputer soit les revenus du contribuable (c'est le cas le plus courant), soit son capital (c'est une hypothèse plus rare). D'autre part, il peut toucher le revenu ou le capital du contribuable soit directement, soit de façon indirecte (par exemple en frappant la dépense faite au moyen du revenu ou du capital).

A) *Impôt sur le revenu et impôt sur le capital*

Le revenu, c'est l'ensemble des ressources régulières du contribuable, celles qui « reviennent » (annuellement en général). Le capital est constitué par les biens possédés par le contribuable, qu'il a acquis soit par épargne d'une partie de son revenu, soit par donation, succession, etc. : à la différence du revenu, le capital ne se renouvelle pas régulièrement, du moins pas à intervalles rapprochés ; le frapper par un impôt, c'est donc l'amputer définitivement. Cependant, des distinctions sont nécessaires à cet égard.

a) IMPÔT SUR LE CAPITAL ET IMPÔT MESURÉ D'APRÈS LE CAPITAL. — La confusion est assez fréquente entre le véritable impôt sur le capital et un impôt mesuré d'après le capital, mais qui pèse en réalité sur le revenu, et qui est donc une forme d'impôt sur le revenu.

1° *L'impôt sur le revenu mesuré d'après le capital.* — Supposons un capital de 20 000 F produisant 1 000 F de revenus. Si l'on veut prélever sur ce revenu un impôt de 100 F, deux solutions sont possibles : a) ou bien établir un impôt direct sur le revenu au taux de 10 % ; b) ou bien établir un

impôt annuel frappant le capital d'un taux de 0,5 %. Le résultat est exactement le même dans les deux cas. L'impôt est toujours payé sur le revenu. Bien qu'on semble se trouver dans la dernière hypothèse en face d'un impôt sur le capital, il s'agit toujours en réalité d'un impôt frappant le revenu, mais calculé d'après le capital. L'avantage est qu'on peut frapper ainsi les biens thésaurisés (tableaux, bijoux, etc.) sur le revenu qu'ils produiraient s'ils étaient remis dans le circuit économique.

2° *Le véritable impôt sur le capital.* — Au contraire, pour qu'il y ait véritablement impôt sur le capital, il faut non seulement que la somme versée au fisc par le contribuable soit calculée d'après le capital, mais encore que son montant soit tel qu'il faille amputer le capital lui-même pour l'atteindre. En définitive, la différence entre l'impôt mesuré d'après le capital et l'impôt sur le capital proprement dit réside essentiellement dans le chiffre du taux. Tant que celui-ci est suffisamment bas pour que l'impôt ne représente qu'une partie du revenu, il s'agit simplement d'un impôt mesuré d'après le capital ; au contraire, si le taux s'élève au point que l'impôt dépasse le revenu, il s'agit d'un véritable impôt sur le capital : auquel cas la contribution cesse alors d'être annuelle ; sinon elle ruinerait rapidement le contribuable.

b) LES FORMES PRATIQUES D'IMPOT SUR LE CAPITAL. — On en citera trois principales : l'imposition des gains de fortune, l'impôt sur les transmissions du capital et les prélèvements exceptionnels (sur les impôts sur le capital en France, cf. p. 610).

1° *L'imposition des gains de fortune.* — L'impôt ne frappe pas tout le capital, mais seulement les accroissements exceptionnels dont il bénéficie dans certaines circonstances. Comme ces accroissements ne dépendent pas de l'action du capitaliste, mais du hasard, cet impôt est particulièrement justifié ; il est supporté d'autre part sans trop de difficultés. En pratique, les impôts sur les gains de fortune revêtent deux grandes formes : les impôts sur les lots et les impôts sur les plus-values.

2° *L'impôt sur la transmission du capital.* — C'est l'impôt sur le capital le plus important, particulièrement sous forme d'impôt sur les successions ; il s'agit alors d'une sorte d'impôt

périodique venant frapper l'ensemble des capitaux tous les trente-cinq ans en moyenne. Au point de vue de l'égalité, il permet une personnalisation très poussée. Il peut permettre également le développement de l'interventionnisme : la confiscation partielle des héritages par le moyen de l'impôt pourrait être un moyen de redistribution des biens.

3<sup>o</sup> *Les prélèvements exceptionnels sur le capital.* — L'idée d'un prélèvement exceptionnel sur le capital est née au lendemain de la guerre de 1914-1918 ; la guerre de 1939-1945 l'a remise à l'ordre du jour. A la suite d'événements graves qui ont totalement déséquilibré les finances d'un pays et provoqué des dépenses exceptionnelles très importantes (reconstruction, par exemple), il s'agit d'exiger des citoyens le sacrifice extraordinaire d'une amputation de leur capital qui permette la mobilisation immédiate des sommes nécessaires à l'Etat. L'opération est difficile, car le transfert de biens n'est pas aisément réalisable.

c) LA CONTROVERSE A PROPOS DE L'IMPOT SUR LE CAPITAL. — Les financiers classiques estiment que l'impôt sur le capital doit être prohibé parce qu'il a pour effet de détruire les richesses qui sont les sources mêmes des revenus des individus, sur lesquels pèsent les autres impositions. Joseph Caillaux disait à ce propos : « Dans l'arbre de la richesse nationale, il faut tailler les branches, mais non pas toucher aux racines ». D'une façon plus pittoresque, un proverbe anglais note qu'on ne peut avoir à la fois la viande et le lait de la vache. On retrouvera plus loin cette controverse (p. 624), qu'on signale simplement ici.

1<sup>o</sup> *La reconstitution des capitaux du contribuable.* — Ces raisonnements sont un peu simplistes. D'abord, si leur capital n'est pas trop fortement amputé par l'impôt, les particuliers peuvent le reconstituer intégralement au bout d'un certain nombre d'années, grâce à l'épargne. Si on n'entame pas trop la viande de la vache, l'animal peut cicatriser sa plaie ! L'impôt sur le capital peut ainsi aider au développement de l'épargne et de l'investissement. Le capital n'est plus aujourd'hui d'ailleurs la source principale des revenus — leur « racine » — mais plutôt le résultat d'épargne de revenus du travail.

2<sup>o</sup> *Capitaux privés et richesse nationale.* — Mais le raisonnement précédent a surtout le tort de confondre totalement les

capitiaux privés et la richesse nationale. Ses auteurs semblent supposer en effet que l'argent prélevé par l'impôt se dissout mystérieusement dans le néant, alors qu'en réalité il est redistribué intégralement par l'Etat. L'impôt ne détruit donc jamais la richesse nationale, il en modifie seulement la répartition et l'emploi. Dans la mesure où il ôte à certains une part de capital improductif pour le consacrer à des œuvres utiles, le fisc devient un facteur d'accroissement de la richesse nationale au lieu qu'il ne la détruit.

### B) *Impôt direct et impôt indirect*

Cette distinction, assez claire dans son principe, est obscurcie en France par le fait qu'on mêle des règles juridiques et des pratiques administratives à des considérations de théorie fiscale. Pour rétablir un peu de clarté dans la matière, il faut distinguer la classification scientifique des impôts directs et des impôts indirects, et leur classification juridico-administrative.

a) LES DISTINCTIONS SCIENTIFIQUES DE L'IMPOT DIRECT ET DE L'IMPOT INDIRECT. — Il n'existe pas une seule distinction scientifique de l'impôt direct et de l'impôt indirect, mais plusieurs, qui ne coïncident pas absolument.

1° *La distinction de l'existence et de l'emploi (du revenu ou du capital)* est la première base de la classification de l'impôt direct et de l'impôt indirect. L'impôt direct pèse sur le seul fait qu'un revenu ou un capital existe : on le doit, si on perçoit ce revenu, si on est propriétaire de ce capital. Au contraire, l'impôt indirect pèse sur l'emploi fait du revenu ou du capital. Le cas le plus fréquent à cet égard est l'impôt sur la dépense, qui frappe revenu (ou capital) à l'occasion des dépenses que le contribuable effectue grâce à eux. On peut citer aussi les droits de succession ou de donation : impôts frappant le capital à l'occasion de son passage d'un patrimoine dans un autre, par donation entre vifs ou succession à cause de mort.

2° *La classification d'après l'incidence et la répercussion de l'impôt.* — On étudiera plus loin les phénomènes de répercussion et d'incidence de l'impôt, qui sont très complexes (cf. p. 406). L'incidence de l'impôt, c'est son point de chute. Il y

a incidence directe, quand celui qui verse l'impôt entre les mains du fisc est aussi celui qui en supporte le poids sur son capital ou son revenu. Il y a incidence indirecte — ou répercussion — si celui qui verse l'impôt à l'Etat n'est pas celui qui en supporte réellement le poids : par exemple, si le marchand qui paie un impôt sur un produit incorpore le montant de cet impôt dans le prix du produit, et le récupère ainsi sur l'acheteur.

On distingue souvent l'impôt direct et l'impôt indirect par les phénomènes d'incidence et de répercussion. L'impôt direct serait l'impôt à incidence directe, dans lequel le payeur de l'impôt et celui qui le supporte sont une seule et même personne : ainsi l'impôt est versé directement au fisc par le contribuable. L'impôt indirect serait l'impôt à incidence indirecte, dans lequel le fisc utilise le phénomène de la répercussion : le contribuable est donc imposé « indirectement », par le fait que le payeur de l'impôt récupère sur lui l'argent qu'il verse au fisc. En général, l'impôt sur la dépense repose sur cette répercussion : versé au fisc par le vendeur, il est en réalité supporté par l'acheteur. Les deux classifications précédentes coïncident sur ce point.

Mais il est difficile en réalité de faire reposer un impôt sur les phénomènes d'incidence et de répercussion : on verra plus loin, en effet, l'extrême difficulté de déterminer l'incidence exacte de l'impôt, et les variations de l'incidence suivant la conjoncture : cela signifie que tel impôt, théoriquement indirect, peut parfois devenir direct, et vice versa (en cas de marasme économique, il arrive par exemple que le vendeur supporte l'impôt, sans pouvoir le récupérer sur l'acheteur : l'impôt sur la dépense devient alors « direct »).

b) LES DISTINCTIONS JURIDICO-ADMINISTRATIVES DE L'IMPOT DIRECT ET DE L'IMPOT INDIRECT EN FRANCE. — Les différences de technique dans l'établissement de l'impôt en France et dans l'organisation des administrations fiscales aboutissent à des distinctions juridiques et administratives, qui n'ont pas de caractère scientifique, et qui ne coïncident pas avec les précédentes.

1° *La distinction d'après les administrations fiscales.* — C'est la classification la plus simple, qui repose sur le fait que les

impôts sont perçus par quatre grandes administrations fiscales (sous réserve de leur fusion en cours : cf. p. 433). Sont considérés comme impôts directs tous ceux perçus par l'administration des Contributions directes. Sont considérés comme impôts indirects ceux perçus par les trois autres régies fiscales : celle des Contributions indirectes, celle des Douanes et celle de l'Enregistrement. Ce critère n'est pas satisfaisant au point de vue scientifique ; si tous les impôts perçus par les Contributions directes sont des impôts directs, il y a des impôts directs qui sont perçus par d'autres administrations fiscales (l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, par exemple).

2° *La distinction juridique d'après l'existence d'un « rôle nominatif »*. — Dans le langage courant, on appelle souvent impôts directs, en France, ceux qui sont perçus par la technique assez complexe de l'émission d'un « rôle nominatif ». Le « rôle » est un acte administratif établi au nom du contribuable, qui fixe la somme à payer par lui et le rend redevable de cette somme à l'égard du Trésor public (cf. p. 394). La plupart des impôts sur le revenu sont ainsi perçus par voie de rôle nominatif, mais pas tous : y échappent, par exemple, la taxe sur les valeurs mobilières et les versements forfaitaires sur les salaires.

La distinction des impôts perçus par voie de rôle et des autres est importante au point de vue juridique, notamment en matière contentieuse. Mais elle n'a aucun caractère scientifique. Elle est purement procédurale. Elle ne peut servir à distinguer réellement les impôts directs et les impôts indirects.

On trouvera dans le Livre II des bibliographies particulières sur les différents problèmes posés par l'impôt : on se bornera ici aux ouvrages généraux sur l'impôt. L'ouvrage essentiel auquel on devra toujours se reporter est celui de L. MEHL, *Science et technique fiscales*, 2 vol., 1959, qui comporte d'abondantes références ; cf. aussi L. TROTABAS, *Science et technique fiscales*, 1959, moins développé quant à la science fiscale proprement dite, mais plus développé sur le plan de l'analyse juridique ; et G. SCHMELDERS, *Allgemeine Steuerlehre*, Stuttgart, 1951. — Il faut lire également M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, 1957, remarquable synthèse des problèmes fondamentaux de la fiscalité ; on peut le compléter, sur le plan spécialement économique par H. LAUFENBURGER, *Revenu capital et impôt* (t. I du *Traité d'économie et de législation financières*, 3<sup>e</sup> éd., 1950) ; A. HANSEN, *Monetary*

*theory and fiscal policy*, New York, 1949 ; par H. M. GROVES, *Postwar taxation and economic progress*, New York, 1946.

LES QUATRE RÈGLES D'ADAM SMITH. — Adam Smith avait formulé quatre règles célèbres en matière d'impôts, qu'on a considérées longtemps comme des principes sacro-saints. Les voici, telles qu'elles sont exprimées dans *La richesse des nations* (Liv. I<sup>er</sup>, chap. II). La première est une règle de justice : « Les sujets de chaque Etat doivent contribuer aux dépenses du gouvernement, autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'Etat. » La seconde est une règle de certitude : « La taxe imposée à chaque citoyen doit être certaine et non arbitraire. L'époque, le mode, la quotité du paiement, tout doit être clair et net pour le contribuable, ainsi que pour toute autre personne. » La troisième est une règle de commodité : « Toute contribution doit être levée à l'époque et suivant le mode qui paraissent le plus convenables pour le contribuable. » La quatrième, enfin, est une règle d'économie : « Toute contribution doit être établie de manière à retirer des poches du peuple aussi peu que possible, au-delà de ce qu'elle fait entrer dans le trésor de l'Etat. »

Les règles d'Adam Smith définissent assez bien les principes de l'impôt dans les finances classiques, encore que la conception de l'égalité fiscale ait beaucoup évolué dans le cadre de celles-ci. Les financiers modernes les considèrent comme valables dans la mesure où elles ne viennent pas se heurter à des principes plus importants. Tout dépend en définitive des buts qu'on assigne à l'impôt. Les principes de l'impôt ne sont pas autre chose que la définition précise de ces buts.

EXEMPLES D'INTERVENTIONNISME FISCAL. — Il faudrait entrer dans le détail des législations pour donner une idée tant soit peu précise du développement de l'interventionnisme fiscal. Encouragement apporté à certaines formes d'entreprises (artisanales), pénalisation de certaines autres (sociétés), faveurs accordées à l'agriculture, à l'exportation, à la construction de nouveaux immeubles, manipulations cycliques de l'impôt, etc. : on pourrait multiplier les exemples. Bornons-nous à quelques cas typiques particulièrement importants et efficaces. (On n'oubliera pas cependant que des auteurs modernes importants critiquent l'interventionnisme, et reviennent à l'idée de neutralité : par exemple, M. LAURÉ, *loc. cit.*, qui insiste sur la « neutralité » de l'impôt.)

Le développement de la natalité française depuis la guerre est un bon exemple d'intervention dans un but familial. Certes les diminutions d'impôts en faveur des familles nombreuses et la surtaxation des célibataires ne doivent pas être considérées de façon isolée. L'intervention fiscale s'est combinée avec une intervention par le moyen de la dépense : subventions, allocations, primes et encouragements divers ont eu probablement une influence plus décisive encore que les aménagements fiscaux. Mais les deux techniques ne peuvent être séparées, l'intervention par la dépense mettant en jeu tout le système de la redistribution des revenus grâce aux prélèvements publics et à l'impôt. Les résultats sont actuellement très importants. En 1938, le nombre annuel des naissances était de 612 000 ; en 1949, il était

de 868 000. Certes, l'accroissement est dû partiellement au phénomène général de l'augmentation de la natalité au lendemain de la guerre ; mais celui-ci n'aurait pas suffi à lui donner une ampleur semblable (en 1966, le nombre annuel des naissances dépassait encore 860 000).

Comme exemple d'interventionnisme social à but égalitaire, on cite toujours les droits de succession ; en réalité, l'action de ceux-ci est très minime. En Angleterre, ils représentaient en 1946 4 % seulement des recettes budgétaires. En France, en 1938, ils rapportaient 2,2 milliards d'anciens francs, soit à peine 1,5 % des fortunes privées, évaluées alors à 1 600 milliards ; en 1966, ils rapportaient seulement 99 milliards d'anciens francs, soit moins de 1 % des recettes fiscales ; l'amputation est trop faible pour qu'il y ait un véritable effort d'égalitarisme.

L'exemple le meilleur, dans ce domaine, serait le développement de l'income tax et de la surtax en Angleterre, pendant la guerre : si les revenus distribués ont augmenté considérablement, au point que presque tous les Anglais sont devenus imposables, l'impôt a été l'agent d'un nivellement considérable qui apparaît dans le tableau suivant (fig. 13). Si l'on tient compte du fait que les prix ont augmenté dans la même période dans la proportion de 1 à 2,5, l'égalisation des revenus apparaît encore plus nette. Cependant, le jeu des frais professionnels et des exemptions légales (sans parler de la fraude) atténue sensiblement l'égalité réelle des revenus.

| Classes de revenus | Année fiscale<br>1938-1939 | Année fiscale<br>1944-1945 |
|--------------------|----------------------------|----------------------------|
| 150- 250 livres .. | 4 500 000                  | 7 950 000                  |
| 250- 500 — ..      | 1 820 000                  | 5 225 000                  |
| 500-1 000 — ..     | 450 000                    | 652 000                    |
| 1 000-2 000 — ..   | 155 000                    | 137 000                    |
| 2 000-4 000 — ..   | 56 000                     | 34 615                     |
| 4 000-6 000 — ..   | 12 000                     | 840                        |
| 6 000 et plus — .. | 7 000                      | 45                         |
|                    | 7 000 000                  | 13 990 490                 |

FIG. 13. — Nombre de personnes  
dans les différentes classes de revenus en Angleterre (1939-1945)  
(après l'application de l'impôt)

Enfin, comme exemple d'interventionnisme dans le domaine économique et financier, il faut citer le prélèvement fiscal exceptionnel réalisé en France en 1948. Le bilan national publié fin 1947 avait fait prévoir un écart inflationniste d'environ 1 milliard par jour pour 1948. Pour le réduire, le ministre des Finances René Mayer fit voter la loi du 7 janvier 1948, après de longs et difficiles débats ; ce texte établissait un prélèvement exceptionnel sur les

revenus d'une centaine de milliards. L'effet du prélèvement dépassa d'ailleurs le chiffre de son rendement, à cause de son point d'application. Il pesait essentiellement sur les bénéfices des commerçants, des industriels, et des agriculteurs, à l'exclusion des salaires. L'avantage était double : d'une part, les bénéfices ainsi imposés étaient les plus importants et par conséquent ceux qui appuyaient le plus lourdement sur les prix ; d'autre part, et surtout, on escomptait que beaucoup des assujettis devraient réaliser en partie leurs stocks pour s'acquitter du prélèvement, ce qui mettrait fin à la constitution des réserves spéculatives. Cependant, ce dernier objectif n'a été atteint que partiellement, le Parlement ayant malheureusement modifié le projet primitif en accordant de nombreux délais. Malgré tout, le prélèvement fut assez efficace ; la situation financière était très améliorée au début de l'été 1948 et l'on aurait pu espérer une stabilisation monétaire dès cette époque si les crises politiques de juillet-septembre n'avaient tout remis en question.

## CHAPITRE III

### LA TRÉSORERIE PUBLIQUE

Pour les particuliers, la distinction des ressources et de la trésorerie est très nette. La trésorerie consiste à aménager dans le temps les ressources, de façon à les faire correspondre aux dépenses : par des emprunts, on anticipe des ressources futures pour faire face immédiatement à des dépenses ; par des épargnes, on conserve des ressources passées pour faire face à des dépenses futures. Pour les financiers classiques, la distinction est aussi tranchée entre les ressources publiques et la trésorerie publique (ce dernier terme étant pris au sens large, englobant l'emprunt et le Trésor). La trésorerie publique n'a pas pour effet de procurer des ressources, mais assure leur aménagement dans le temps et leur adaptation aux dépenses.

Le « Trésor » proprement dit réalise cette adaptation des recettes aux dépenses sur une brève période : dans le cadre d'une année, c'est-à-dire de l'exécution d'un budget. A certains moments (par exemple au début de l'année) les fonds disponibles dans les caisses de l'Etat sont insuffisants par rapport aux dépenses à payer immédiatement : le Trésor se procure donc des fonds par des prêts à court terme, qu'il rembourse au fur et à mesure des rentrées fiscales et de la perception des recettes publiques ; c'est le rôle même de la « trésorerie » dans les entreprises et budgets privés. Mais il arrive parfois que des dépenses exceptionnelles doivent être faites (guerre, reconstruction, etc.), qui ne peuvent être couvertes avec l'impôt et les ressources publiques dans le cadre d'une seule année : il faut les faire tout de suite (et par conséquent les payer de suite), mais on doit en répartir la charge financière sur plusieurs budgets successifs. C'est alors l'emprunt au sens propre du terme qui permet cet

aménagement des recettes aux dépenses sur une longue période. La distinction du « Trésor » et de « l'emprunt » est donc celle du court terme et du long (ou moyen) terme. Cette distinction est d'ailleurs assez artificielle : dans la pratique, « emprunt » et « Trésor » sont souvent mêlés. On l'utilise ici surtout pour des raisons pédagogiques.

Dans les finances modernes, l'opposition entre ressources publiques et trésorerie publique (emprunt et Trésor) s'atténue. Emprunt et Trésor ne fournissent pas seulement une anticipation de recettes ; ils assurent le financement de « l'impasse » budgétaire (différence entre les dépenses totales et les recettes fiscales et domaniales : cf. p. 237). On a fini par admettre que l'emprunt constituait par lui-même une véritable ressource, un authentique procédé de recettes. Quant au Trésor public, son rôle s'est beaucoup développé, de sorte qu'il dépasse largement aujourd'hui l'idée d'un aménagement des ressources existantes dans le cadre d'une année : lui aussi est devenu un moyen de se procurer des ressources véritables, à côté de l'impôt et des moyens traditionnels. Mais il assure également d'autres tâches, telles que le contrôle des opérations de banque, de bourse et de change. Ces tâches ne rentrent pas directement dans le circuit des ressources et dépenses publiques, mais correspondent à l'une des fonctions essentielles que les finances publiques modernes reconnaissent à l'Etat : assurer l'équilibre de l'économie et de la monnaie.

## SECTION I. — La théorie de l'emprunt

Supposons un individu qui désire faire construire une maison : c'est une dépense exceptionnelle, à caractère non renouvelable (au moins pour une longue période) ; c'est d'autre part une dépense trop considérable pour être couverte par les revenus annuels de cet individu. Il peut donc suivre deux méthodes. Ou bien, il renonce à faire construire sa maison tout de suite, et il épargne chaque année une fraction de son revenu : au bout de plusieurs années, ces épargnes accumulées atteindront le prix de construction de la maison, et notre homme pourra réaliser son rêve. Ou bien, il emprunte immédiatement une somme

correspondant à ce prix de construction ; il fait construire aussitôt, et chaque année suivante il rembourse avec son épargne une fraction de la somme empruntée (plus les intérêts de l'emprunt, qui représentent le prix payé par l'emprunteur pour l'avantage qu'il reçoit). On comprend ainsi que l'emprunt est un moyen d'anticiper des ressources futures, de mobiliser immédiatement des sommes qu'on récupérera ensuite sur plusieurs années.

Telle est du moins la signification de l'emprunt entre particuliers. Les financiers classiques lui assimilaient plus ou moins complètement l'emprunt public, l'emprunt fait par l'Etat ou les autres collectivités publiques. On a fini par comprendre que cette assimilation est une erreur : par sa nature l'emprunt public est différent de l'emprunt privé. Le premier caractère des finances modernes est de souligner cette différence. Leur second caractère est de rapprocher l'emprunt de l'impôt. Pour les classiques, emprunt et impôt sont radicalement opposés, aussi bien au point de vue juridique qu'au point de vue financier. Pour les modernes, au contraire, cette opposition tend à s'atténuer : ils considèrent l'emprunt comme un véritable procédé de recettes, qui se rapproche ainsi de l'impôt. Ces différences théoriques entraînent d'importantes différences pratiques. Les financiers classiques se méfiaient de l'emprunt, considéraient son usage comme exceptionnel et tendaient ainsi à en restreindre l'emploi. Les financiers modernes ont abandonné cette méfiance ; ils estiment le recours à l'emprunt aussi normal que les autres procédés de recettes ; le choix entre lui et l'impôt leur paraît dominé par de simples considérations d'opportunité.

## § 1. LA NATURE JURIDIQUE DE L'EMPRUNT

Sur ce point, l'opposition entre finances classiques et finances modernes est moins accentuée que sur les autres. On considère aujourd'hui que la barrière qui sépare l'impôt de l'emprunt n'est pas absolue : mais on ne discute pas l'existence même de cette barrière. On admet les mêmes caractères fondamentaux de l'emprunt qu'avaient défini les classiques : le caractère volontaire et contractuel et l'existence d'une contrepartie. Simple-ment, on constate que ces caractères tendent parfois à s'atténuer.

### A) *Le caractère volontaire et contractuel de l'emprunt*

L'impôt, comme son nom même l'indique, est « imposé » au contribuable : celui-ci n'a pas à l'accepter ; il ne peut pas le refuser. Au contraire, l'emprunt est basé sur l'accord du souscripteur : normalement, personne n'est obligé de souscrire à l'emprunt ; seuls y souscrivent ceux qui le veulent bien. Juridiquement, l'impôt est décidé par un acte unilatéral de l'Etat ; l'emprunt est un contrat.

a) LES LIMITES DU CARACTÈRE CONTRACTUEL. — Il y a cependant une importante différence entre l'emprunt public et les emprunts privés. Entre particuliers, les conditions de l'emprunt font l'objet d'une discussion entre prêteur et emprunteur ; les clauses sont discutées et établies d'un commun accord ; il y a un contrat véritable.

Dans l'emprunt public, la situation n'est pas la même. L'Etat fixe seul, unilatéralement, les conditions de l'emprunt : taux de l'intérêt, formes de l'émission, dates de remboursement, etc. Le souscripteur peut seulement accepter ou refuser en bloc de souscrire à l'emprunt. S'il accepte, il doit se plier à toutes les clauses établies par l'Etat. Il ne peut pas discuter avec l'Etat pour obtenir des conditions plus favorables : il doit adhérer aux conditions générales établies pour tous les prêteurs. Il y a uniformité de situation juridique des souscripteurs d'un même emprunt. On s'éloigne ainsi de la conception traditionnelle du contrat.

Si l'emprunt d'Etat est un contrat, c'est donc un contrat de nature spéciale : un contrat de droit public, où le pouvoir et l'autorité de l'Etat se manifestent à travers le cadre contractuel, pour fixer les clauses de façon unilatérale. A une certaine époque, on proposait d'appeler les contrats de ce type des « contrats d'adhésion » : parce que l'une des parties fixe seule les clauses et que l'autre doit y adhérer purement et simplement. Mais on s'est aperçu qu'il existe beaucoup de contrats de ce type, même dans les rapports entre particuliers : vente au prix marqué et aux conditions fixées par le vendeur, par exemple. La notion de contrat librement débattu est plus théorique que pratique : le plus souvent, il y a inégalité de fait des parties en présence,

ce qui permet à l'une d'elles de fixer ses conditions. La différence entre le contrat d'emprunt public et les contrats d'emprunts privés est donc moins importante qu'il n'apparaît au premier abord.

b) LES EXCEPTIONS AU CARACTÈRE CONTRACTUEL. — Plus importantes sont les exceptions véritables au caractère contractuel et volontaire de l'emprunt. Les unes sont absolues : c'est le cas de l'emprunt forcé. D'autres sont plus relatives et plus limitées.

1<sup>o</sup> *Les emprunts forcés.* — On a vu apparaître de façon très exceptionnelle des emprunts forcés, qui sont intermédiaires entre l'emprunt proprement dit et l'impôt. Chaque citoyen doit obligatoirement souscrire une somme d'emprunt proportionnelle à son revenu ou à sa fortune : en ce sens, il s'agit d'une sorte d'impôt extraordinaire. Mais les sommes ainsi versées à l'Etat sont remboursables, à la différence de l'impôt. La France a connu quatre emprunts forcés : un en 1793 sous la Convention, deux sous le Directoire (en 1795 et en 1799), un sous la Restauration en 1815 pour faire face aux frais d'occupation étrangère.

2<sup>o</sup> *Les emprunts semi-forcés.* — L'émission des emprunts s'accompagne toujours d'une propagande patriotique, tendant à démontrer aux citoyens qu'il y a pour eux un véritable devoir moral à souscrire à l'emprunt. Dans certaines circonstances, par exemple en temps de guerre, cette propagande et la pression sociale qui l'entoure aboutissent à restreindre beaucoup la liberté réelle du souscripteur. Dans les pays dictatoriaux, la crainte d'être mal jugé par le gouvernement en cas d'absentéisme donne des résultats encore plus efficaces. Il ne s'agit pas d'emprunts forcés à proprement parler : mais le caractère volontaire de l'emprunt est fortement atténué. La coercition est plus directe dans le cas de vente d'un immeuble dotal de la femme pendant le mariage : la loi oblige soit à racheter un autre immeuble, soit à investir l'argent en emprunt public.

Un exemple curieux d'emprunt semi-forcé se trouve dans le système inauguré en France en 1948, à propos du « prélèvement exceptionnel » alors établi sur certaines catégories de revenus : les contribuables avaient le choix entre payer cet impôt ou souscrire pour une somme égale à l'emprunt. Dans la mesure

enfin où l'Etat arrive à contrôler étroitement le crédit privé, il peut restreindre l'usage de celui-ci et orienter les capitaux disponibles vers les emprunts publics. Ceux-ci restent volontaires : mais la liberté de choix du souscripteur entre emprunts privés et emprunts publics est limitée ; on se trouve ainsi poussé vers l'emprunt public faute de pouvoir placer ailleurs ses capitaux. La pression de l'Etat est plus directe quand l'emprunt est souscrit par des organismes qui dépendent de lui : Caisse des Dépôts et Consignations, Banques nationales, etc. En régime d'économie dirigée, l'Etat dispose de très nombreux moyens d'action sur le crédit, qui lui permettent de l'orienter vers les emprunts : ceux-ci sont volontaires juridiquement, mais ce caractère est très atténué pratiquement.

### B) *L'existence d'une contrepartie*

L'argent de l'impôt, une fois versé à l'Etat par le contribuable, est perdu pour lui. Au contraire, l'argent de l'emprunt n'est pas perdu : il sera remboursé au prêteur, sauf dans les emprunts perpétuels, où l'on continue seulement à percevoir des intérêts indéfiniment. Même dans ces emprunts perpétuels d'ailleurs, les titres d'emprunt peuvent se vendre en Bourse, et le souscripteur est ainsi remboursé indirectement. Non seulement le prêteur rentre dans son argent, mais il touche plus qu'il n'a versé, en définitive : car l'emprunt rapporte des intérêts, qui sont le prix payé par l'Etat pour le service que lui rend le souscripteur en lui prêtant de l'argent. L'argent de l'emprunt n'est pas perdu ; il est placé : c'est à cause de cette contrepartie que les prêteurs souscrivent. Cependant, il arrive que cette contrepartie disparaisse ou diminue.

a) LA DISPARITION DE LA CONTREPARTIE. — Laissons de côté le cas des « contributions patriotiques » établies en certaines circonstances exceptionnelles : c'est un procédé inverse de l'emprunt forcé. Ici, la contribution est volontaire, comme dans l'emprunt ordinaire, à la différence de l'emprunt forcé ; mais l'argent est donné à l'Etat, qui ne le remboursera pas et qui ne versera pas d'intérêt, à la différence des emprunts (ordinaires et forcés). L'échec de ces procédures est patent : en France, une

contribution patriotique en 1871 a rapporté 7 millions, presque exclusivement fournis par la ville de Nancy ; en 1926, sous Poincaré, une « contribution volontaire » affectée à la consolidation de la dette flottante (cf. sur cette notion, p. 188) a rapporté 250 millions, bien que le Comité national de patronage fût présidé par le maréchal Joffre (les dépenses de l'État atteignaient cette année-là 63 milliards). L'emprunt sans contrepartie ne réussit pas ; ce n'est d'ailleurs plus un emprunt.

Mais la contrepartie promise au départ peut disparaître en cours de route. Cela arrive d'ailleurs dans les emprunts privés, quand les emprunteurs s'avèrent incapables de rembourser. Tout prêteur court le risque de perdre l'argent prêté ; dans l'intérêt qu'il perçoit, il y a d'ailleurs une sorte de prime d'assurance contre ce risque, en plus du loyer de l'argent. Pour l'État, ce risque est beaucoup moins grand. L'État ne peut pas devenir insolvable : l'argent nécessaire au service des emprunts peut toujours être trouvé, par prélèvements sur les citoyens. L'État ne fait pas directement faillite : c'est pourquoi les emprunts d'État étaient considérés autrefois comme le type même des placements sûrs, en période de stabilité monétaire. Sans doute, on trouve dans notre histoire deux « banqueroutes », l'une à la veille de la Révolution, l'autre sous le Directoire : mais la première n'a été qu'une cessation provisoire des paiements de l'État, lesquels ont repris ensuite ; la seconde est une réduction du service de la dette dans la proportion des deux tiers, le dernier tiers étant « consolidé ».

La disparition totale de la contrepartie de l'emprunt prend dans les États modernes une forme particulière : elle est la conséquence d'un effondrement de la monnaie, à la suite d'une inflation accélérée. Quand en Allemagne, en 1923, le mark est pratiquement tombé à zéro (1 mark valait la milliardième partie d'un quart de millième de dollar), l'État allemand a pu rembourser sa dette libellée en marks avec un papier-monnaie sans valeur. Juridiquement, il n'a pas rompu ses engagements envers ses prêteurs ; pratiquement, la créance de ceux-ci a été anéantie ; la contrepartie de leurs emprunts a disparu.

b) LA RÉDUCTION DE LA CONTREPARTIE. — La disparition totale de la contrepartie est un phénomène rare. Il est très excep-

tionnel notamment qu'une inflation atteigne le degré de l'inflation allemande de 1926 : cependant, des phénomènes semblables se sont produits après 1945 en Hongrie et en Roumanie (en 1946, 1 dollar américain valait 29 667 000 milliards de « pengoes » hongrois). Mais la réduction de la contrepartie promise par l'Etat lors de la souscription de l'emprunt est très fréquente. Elle prend deux formes pratiques : volontaire ou forcée.

1<sup>o</sup> *Réduction volontaire.* — L'Etat peut demander à ses prêteurs d'accepter une réduction des avantages que leur apporte l'emprunt. Cela se fait sous forme d'une réduction des intérêts : c'est ce qu'on appelle la « conversion des rentes » (cf. plus loin, p. 168). Les prêteurs ont le choix entre le remboursement immédiat ou la réduction des intérêts.

2<sup>o</sup> *Réduction forcée.* — Certaines conversions sont des conversions forcées, comme on le verra : mais ce procédé est rarement employé. Dans la plupart des cas, la réduction forcée résulte de la dépréciation de la monnaie, conséquence d'une inflation moins accélérée que celles citées plus haut. Supposons que les prix aient monté de 30 % par rapport à la date de souscription de l'emprunt : cela signifie qu'avec 1 300 F de monnaie on ne peut plus acheter que des produits coûtant 1 000 F au moment de cette souscription. Mais l'Etat continue à verser la même somme d'intérêts à ses prêteurs, et à leur rembourser le même montant nominal : avec ces sommes, ils se procurent 30 % de moins d'objets qu'ils pouvaient se procurer au moment de la souscription, et qu'ils espéraient continuer à se procurer. Tout se passe comme si la contrepartie de l'emprunt était réduite de 30 %.

Cette réduction entraîne des situations pénibles. Beaucoup de gens, qui étaient jeunes à une époque de stabilité monétaire, avaient placé leurs économies en fonds d'Etat, en calculant d'après les intérêts servis les sommes nécessaires pour leur permettre de vivre pendant leurs vieux jours : la dépréciation monétaire les a ruinés. Le drame des petits rentiers de l'Etat a été un drame humain très profond. Il est vrai que la situation des personnes qui ont prêté leur argent à des particuliers (emprunts privés) est identique. Seuls, ceux qui ont placé leur

épargne en biens matériels (immeubles, actions, etc.), lesquels ont suivi la hausse des prix, n'ont pas perdu une grande portion de leur contrepartie. On verra que, pour pallier ces difficultés, certains emprunts publics sont précisément rattachés à la valeur de certains biens matériels, ce qui évite les effets de la dépréciation monétaire (emprunts indexés).

## § 2. LA NATURE ÉCONOMIQUE DE L'EMPRUNT

L'opposition entre les finances classiques et les finances modernes est complète dans ce domaine. Pour les premières, l'emprunt est une anticipation des recettes, qui rejette sur les générations futures le poids des dépenses payées par lui ; pour les secondes, il est une recette véritable, et les générations présentes supportent le poids des dépenses payées par l'emprunt, sans rejet sur le futur. Pour les premières, l'emprunt entame le capital national et doit donc conserver un caractère limité ; pour les secondes, il n'entame pas plus le capital national que les autres ressources publiques.

### A) *L'emprunt et les générations futures*

Les finances classiques partent d'un fait très simple : l'emprunt donne de l'argent maintenant ; mais cet argent devra être remboursé plus tard ou compensé par un service d'intérêt ; pour payer ce remboursement ou ces intérêts, il faudra établir des impôts. Donc l'emprunt n'est pas une véritable recette : il ne fait qu'anticiper le rendement de ces futurs impôts qui constituent, eux, la recette véritable ; il est une sorte d'impôt différé, un impôt rejeté sur les générations futures, auquel échappe la génération présente. Ce raisonnement, très solide en apparence, ne correspond pas à la réalité des faits.

a) LA GÉNÉRATION PRÉSENTE SUPPORTE LA CHARGE DES DÉPENSES PAYÉES PAR L'EMPRUNT. — L'erreur des finances classiques est de raisonner sur le cas du prêteur considéré individuellement, et non sur le cas de l'ensemble des citoyens. Pour le prêteur individuel, l'emprunt préféré à l'impôt évite une charge : au lieu d'être dépouillé de son argent, il le place. Mais

l'ensemble des citoyens, l'ensemble de la génération présente supporte la charge des dépenses couvertes par l'emprunt.

La dépense couverte par l'emprunt constitue en dernière analyse un prélèvement sur le revenu national, sur le pouvoir d'achat des citoyens : au lieu d'être employé à d'autres usages, l'argent correspondant est employé à financer la dépense publique. La seule différence entre l'impôt et l'emprunt est que le prélèvement sur le pouvoir d'achat n'est pas opéré sur les mêmes catégories de gens. Dans le cas de l'impôt, ce sont les contribuables qui le supportent ; dans le cas de l'emprunt, ce sont les prêteurs. Parfois, d'ailleurs, prêteurs et contribuables sont identiques : un impôt sur le capital ou un impôt sur les gros revenus atteignent les gens qui seraient précisément les souscripteurs éventuels d'un emprunt. Quoi qu'il en soit, c'est toujours la génération présente qui supporte la charge. Si une génération veut construire des routes, des écoles, des laboratoires, des hôpitaux, des canons, cela veut dire qu'une partie de son pouvoir d'achat sera employée à financer ces travaux et pas à autre chose ; qu'une partie de la main-d'œuvre et des matières premières sera affectée à ces tâches, et pas à la production d'autres biens : que, par conséquent, la génération présente considérée dans son ensemble, globalement, supportera le sacrifice correspondant.

*b) LA GÉNÉRATION FUTURE NE SUPPORTE PAS LA CHARGE DE L'EMPRUNT.* — Là encore le vice de raisonnement des classiques vient du fait qu'ils considèrent des individualités. Sans doute, l'emprunt constitue une charge individuelle pour les contribuables futurs, qui voient leurs impôts augmentés pour faire face au service des intérêts et du remboursement : mais cette charge est compensée par l'avantage corrélatif obtenu par les prêteurs, qui reçoivent ces intérêts et ce remboursement. Pour les générations futures considérées dans leur ensemble, il n'y a aucune charge à proprement parler, aucun prélèvement sur le pouvoir d'achat et le revenu national, aucun détournement d'une partie des forces productives. Il y a simplement redistribution du pouvoir d'achat : les contribuables sont privés d'une partie de leur pouvoir d'achat au profit des prêteurs. Si les impôts établis pour payer la charge des emprunts pèsent

sur les prêteurs il n'y a plus aucun déplacement : les mêmes personnes reçoivent de l'Etat, en qualité de souscripteurs d'emprunt, les sommes qu'elles lui versent en qualité de contribuables. Bien entendu, il est pratiquement impossible de réussir avec précision une semblable compensation.

La seule conséquence de l'emprunt pour les générations futures, c'est qu'il limite la liberté de l'Etat quant à la disposition de ses revenus : l'emprunt oblige à tenir compte des droits acquis par une certaine catégorie d'individus, les souscripteurs d'emprunts et leurs héritiers. Ceux-là doivent recevoir les sommes qui leur ont été promises, l'Etat restant libre par ailleurs de les prélever comme il l'entend. Les générations futures ne supportent donc pas une charge économique, mais seulement une sorte de « servitude juridique » (G. Vedel), venant limiter les pouvoirs des gouvernants.

### B) *L'emprunt et le capital*

Les classiques considéraient que l'impôt entamait seulement les revenus (sauf l'impôt sur le capital, qu'ils prohibaient), au lieu que l'emprunt entame le capital. Cela les conduisait à limiter le plus possible le recours à l'emprunt, car on ne peut pas vivre indéfiniment sur son capital. Leur raisonnement part de la même confusion entre l'emprunteur considéré isolément et la nation tout entière : mais, sur ce terrain même, il est sujet à caution.

1° *L'emprunteur n'entame pas son capital individuel.* — L'emprunt constitue pour lui un placement : il ne diminue pas sa fortune, il est une forme d'emploi de cette fortune. C'est seulement si les contreparties prévues à l'emprunt disparaissent que le capital individuel est entamé : ce qui, à l'époque où raisonnaient les classiques, restait très exceptionnel. Jusqu'en 1914, les placements en emprunts d'Etat étaient considérés comme le type même des « placements de père de famille », permettant de conserver sa fortune avec le minimum de risque. Dans la mesure où le système de l'indexation se développe, ils le redeviennent.

2° *Le capital national n'est pas entamé.* — Le capital de la nation, ce sont des biens matériels, des installations, des routes,

des chemins de fer, des ponts, l'équipement des usines, les matières premières, la main-d'œuvre et sa formation technique, etc. L'emprunt n'entame pas plus ce capital que l'impôt ou que les autres procédés de ressources publiques.

Ce qui entame le capital national, c'est le fait de ne pas assurer son entretien et son renouvellement régulier. Si un pays néglige d'entretenir ses voies de communication, de renouveler son équipement industriel, de maintenir la formation technique de ses cadres, de ses ingénieurs, de sa main-d'œuvre, il entame son capital. Cette négligence peut être le fait des particuliers comme de l'Etat : des entrepreneurs privés qui préfèrent consommer leurs bénéfices au lieu d'en consacrer une partie suffisante au rééquipement ; de l'Etat qui fait trop d'économies sur l'entretien des routes, des chemins de fer, du réseau électrique, etc. Un emprunt public qui permet de réduire les sommes d'argent que les prêteurs auraient consacrées à la consommation et de les orienter vers un renouvellement et un développement de l'équipement de la nation, conserve et accroît le capital au lieu de l'entamer.

### § 3. LE RECOURS A L'EMPRUNT

Quand doit-on recourir à l'emprunt plutôt qu'à l'impôt ? Pour les classiques, la réponse était simple : on doit toujours recourir à l'impôt, seul mode normal de couverture des dépenses publiques ; le recours à l'emprunt doit rester exceptionnel. On n'utilisera l'emprunt que quand il est impossible de faire autrement, par exemple en temps de guerre. Pour les financiers modernes, l'emprunt n'est pas plus anormal et exceptionnel que l'impôt : aucun obstacle *a priori* n'empêche d'y recourir. L'usage de l'emprunt est seulement conditionné par des possibilités matérielles : quand elles sont remplies, des problèmes d'opportunité se posent.

#### A) *La possibilité de l'emprunt*

Pour recourir à l'emprunt, il faut qu'il soit techniquement possible, c'est-à-dire que l'Etat trouve des prêteurs. Cela suppose deux choses : 1<sup>o</sup> qu'il existe une épargne dispo-

nible ; 2<sup>o</sup> que cette épargne soit disposée à s'orienter vers l'emprunt public.

a) LA NÉCESSITÉ D'UNE ÉPARGNE DISPONIBLE. — L'emprunt suppose qu'une certaine catégorie de citoyens sont disposés à renoncer à consommer une partie de leurs revenus et à l'épargner. Il faut donc qu'il y ait possibilité d'épargner. Cela suppose que les prêteurs éventuels disposent d'un revenu suffisant : car si leurs ressources ne dépassent guère leurs besoins, calculés de façon large, en y incluant les loisirs normaux, ils ne pourront pas en distraire une partie pour souscrire à l'emprunt.

1<sup>o</sup> *L'existence d'une épargne disponible.* — Par conséquent, l'emprunt ne s'adresse qu'aux individus disposant d'un revenu suffisant. Il ne vise que certaines catégories sociales et non toute la masse de la nation. Il ne faut pas exagérer à cet égard cependant. Les emprunts d'Etat, sous forme de titres peu importants, constituent un placement de caractère démocratique, un peu comme les Caisses d'Épargne. La propagande patriotique qui entoure l'émission de beaucoup d'emprunts a d'ailleurs une influence dans les milieux populaires, et elle entraîne une certaine incitation à l'épargne. En France, d'autre part, l'esprit d'épargne est très développé dans la paysannerie, et les titres d'Etat y ont été longtemps considérés comme un placement normal : des ministres des Finances ont plusieurs fois vanté le « bas de laine » paysan, et fait appel à ses ressources.

L'emprunt n'est pas souscrit seulement par des épargnants individuels. En pratique, une grande partie des titres est souscrite par des organismes collectifs : les banques, les sociétés d'assurances, et des caisses publiques ou semi-publiques telles que la Caisse des Dépôts et Consignations (où sont déposés les fonds des Caisses d'Épargne, de la mutualité, de la Sécurité sociale, etc.). Mais le problème est toujours le même : pour que ces collectivités disposent d'argent susceptible de s'investir en emprunts publics, il faut que cet argent soit épargné par leurs clients. Si l'épargne se restreint, elles doivent conserver tous leurs fonds disponibles pour leurs opérations courantes, et ne peuvent suppléer aux souscripteurs privés.

2<sup>o</sup> *L'influence de l'Etat sur la formation de l'épargne.* — En régime d'économie dirigée, l'Etat dispose de nombreux moyens

pour accroître l'épargne, en forçant les individus et les entreprises à épargner. Il peut indirectement arriver à ce résultat en réduisant la consommation par des mesures de rationnement, en établissant la taxation et le blocage des prix, en bloquant les salaires et les dividendes. Il peut également, d'une façon plus directe, obliger les entreprises à épargner une partie de leurs bénéfices : le système a été employé en France pendant la guerre, sous forme de « provisions pour renouvellement de stocks » ; il a été largement utilisé en Allemagne entre 1930 et 1945. Les individus peuvent aussi être forcés à épargner, en versant une partie de leur salaire à un compte bloqué : procédé utilisé en Allemagne pour les salaires privés, en France pendant la guerre pour certains traitements publics (pécule des fonctionnaires).

b) LA NÉCESSITÉ D'UNE ÉPARGNE BIEN DISPOSÉE. — Il ne suffit pas qu'il existe une épargne disponible, il faut aussi qu'elle soit décidée à s'investir en emprunts publics.

1<sup>o</sup> *L'orientation libre de l'épargne.* — Sans doute, la propagande qui s'exerce autour de l'emprunt pousse l'épargne vers lui : mais cela ne suffit pas. Le souscripteur fait une opération de placement de son capital. A cause de la propagande, il peut choisir l'emprunt de préférence à des placements qui lui offrent des avantages équivalents ; beaucoup plus exceptionnellement, il le préférera à des placements qui lui offrent des avantages un peu supérieurs. Mais un nombre infime de prêteurs accepteraient de souscrire à un emprunt public offrant des avantages nettement inférieurs aux placements privés. Pour que l'épargne disponible consente à s'investir en emprunts d'Etat, il faut donc qu'elle y trouve des avantages supérieurs ou au moins équivalents à ceux des placements privés.

Deux éléments entrent en ligne de compte à cet égard : la sécurité du placement, et son rapport. En matière d'emprunts publics, c'est le premier qui est essentiel. Le souscripteur n'est pas un spéculateur : il n'escompte pas de gros bénéfices (mis à part le cas des lots dans le cas des emprunts à lots : mais c'est une loterie pure et non une spéculation). L'avantage essentiel qu'offre l'Etat, c'est la solvabilité, donc la sécurité du placement. Mais cette solvabilité n'est réelle que si la valeur de la monnaie

est stable. La conclusion est que le recours à l'emprunt n'est possible en principe que dans les périodes de stabilité monétaire : l'inflation ou la peur de l'inflation est l'obstacle fondamental à l'émission d'emprunts.

Comme l'inflation a régné pendant de longues périodes depuis 1914 et qu'on peut la considérer comme une sorte de maladie endémique de l'Etat contemporain — surtout en France — le recours à l'emprunt devient donc très difficile. On a essayé de tourner la difficulté par le système de l'indexation : en rattachant l'emprunt non pas à la monnaie, mais à une valeur réelle (valeur de l'or ou prix de telle ou telle marchandise). Le procédé n'est pas encore complètement entré dans les mœurs : mais on peut prévoir qu'il se développera par la force des choses. Il est dans la ligne d'une évolution générale, dont l'échelle mobile des salaires, l'indexation de certains prêts privés, et même dans certains pays (Finlande) l'indexation des dépôts en banques, constituent autant d'étapes : du jour où la monnaie varie, il faut que tout ce qui est mesuré par elle varie de la même façon.

2<sup>o</sup> *L'orientation forcée de l'épargne.* — Dans un système d'économie dirigée, l'Etat dispose de nombreux moyens d'action pour orienter l'épargne vers les fonds publics. On a montré comment le caractère volontaire de l'emprunt se trouve alors atténué.

L'Etat peut d'abord exercer une action indirecte à cet égard, en tendant à faire baisser le taux général de l'intérêt des emprunts (publics et privés), ce qui permet à ses propres emprunts d'avoir une meilleure position dans la concurrence avec les emprunts privés. Citons comme procédures employées dans ce domaine : la création d'un « fonds de soutien des rentes » qui vend et achète des titres sur le marché financier (marché de l'argent prêté à long terme, dont le rouage essentiel est constitué par les bourses) ; l'action sur le taux de l'escompte ; la politique dite de « l'open-market », qui consiste à faire vendre ou acheter des titres par la Banque de France sur le marché monétaire (marché de l'argent à court terme, dont le rouage essentiel est constitué par les banques) ; le contrôle des changes qui empêche à l'épargne nationale de s'investir en placements à l'étranger, etc.

L'Etat peut exercer une action plus directe en limitant l'appel à l'épargne de la part des entreprises privées et des particuliers, ce qui réduit ainsi la concurrence à ses propres emprunts : en France, par exemple, une loi de 1946 a interdit l'émission d'actions ou obligations au-dessus de 25 millions sans autorisation du gouvernement ; en Allemagne, entre 1933 et 1939, on a limité le droit d'émission des sociétés privées et même leur droit d'autofinancement (utilisation de l'épargne réalisée par elles à développer leur propre équipement).

L'Etat peut enfin obliger directement une partie de l'épargne à s'investir en fonds publics. Même si on laisse de côté la technique de l'emprunt forcé proprement dit, on trouve ici d'autres procédés : action sur les Banques nationalisées et la Caisse des Dépôts et Consignations, qui dépendent de l'Etat, pour les obliger à souscrire ; paiements en fonds d'Etat d'une partie des traitements des fonctionnaires ou des règlements faits aux fournisseurs, etc.

## B) *L'opportunité de l'emprunt*

Supposons qu'il existe une épargne disponible, et disposée à s'investir en fonds publics. Convient-il de recourir de préférence à l'emprunt, ou de préférence à l'impôt ? La réponse est variable dans chaque cas concret. On ne peut indiquer ici que quelques éléments d'appréciation entrant en ligne de compte. Le problème est essentiellement un problème de répartition des prélèvements publics, non pas entre générations comme le croyaient les financiers classiques, mais entre catégories sociales et individus à l'intérieur de chaque génération. Il faut considérer la répartition au moment de l'émission et la répartition des charges de la dette.

a) LA RÉPARTITION DES CHARGES AU MOMENT DE L'ÉMISSION. — Deux éléments essentiels sont à considérer : le fait que l'emprunt n'est pas prélevé sur les mêmes catégories sociales que l'impôt ; le fait qu'il est un procédé moins brutal que l'impôt.

1° *Le caractère limité de l'emprunt.* — L'emprunt n'est prélevé que sur les gens ayant une épargne disponible ; l'impôt peut

être prélevé sur toutes les catégories sociales, en principe. En fait, il est difficile d'imposer les gens qui sont à peine au niveau du minimum vital : cependant, les impôts indirects sur les objets de première nécessité le permettent. En période de pénurie, par exemple, si l'Etat veut s'efforcer de limiter les consommations privées, y compris les consommations courantes portant sur des objets de première nécessité, l'impôt est préférable à l'emprunt : car celui-ci n'absorberait que le superflu, « n'épongerait » (suivant l'expression consacrée) qu'une épargne qui ne servirait pas de toutes façons à la consommation. Pour diminuer le pouvoir d'achat et la demande globale, l'impôt est préférable à l'emprunt.

Par contre, si l'on veut augmenter la demande globale, il est indiqué de diminuer les impôts, surtout ceux pesant sur la masse des petits et moyens revenus, et de se procurer par l'emprunt une grande partie des ressources publiques : car la diminution des impôts accroît le pouvoir d'achat des masses populaires, et l'emprunt peut « dégeler » des capitaux thésaurisés.

2° *La légèreté de l'emprunt.* — L'emprunt est un procédé plus doux que l'impôt, parce qu'il ne prive pas définitivement le contribuable de son argent. On peut donc plus facilement demander de très grosses sommes d'emprunt à un contribuable que de très grosses sommes d'impôts.

Supposons qu'un Etat ait à faire face à d'énormes charges de reconstruction après une guerre. Il pourrait songer à établir un impôt extraordinaire sur le capital pour le financer : certains Etats l'ont fait, en pratique. Mais il se heurtera à une violente opposition de la part des gens sur qui pèsera cet impôt ; s'il n'est pas armé pour la vaincre, le rendement de l'impôt en question risque d'être assez faible. Les contribuables en question pourraient payer : mais ils ne le veulent pas, et leur puissance dans l'Etat est suffisante pour mettre celui-ci en échec ou demi-échec. En ce cas, il peut être préférable de recourir à l'emprunt, qui sera plus facilement accepté.

Cette raison de facilité explique aussi le développement que prennent les emprunts en temps de guerre, spécialement les emprunts à court terme, sous forme de Bons du Trésor (cf. plus loin, p. 191).

b) LA RÉPARTITION DE LA CHARGE DE LA DETTE. — La dette publique n'est pas une charge pour les générations futures, considérées globalement. Elle n'est qu'un transfert. Mais ce transfert est obligatoire pour l'État, qui se trouve lié par les engagements pris vis-à-vis des prêteurs.

L'emprunt aboutit donc à imposer dans le futur des transferts au détriment des contribuables et au profit des prêteurs. Économiquement, ces transferts ne sont regrettables que si les contribuables, qui supportent les impôts nécessités par la charge de la dette, auraient fait de leur argent un emploi plus utile que les prêteurs qui reçoivent intérêts et remboursement. Cela ne se produit pas nécessairement. Il est d'ailleurs possible qu'aucune augmentation d'impôt ne se produise, l'accroissement régulier du revenu national et de la population suffisant à faire face au service de la dette publique. Alfred Sauvy a même décrit une situation théorique dans laquelle toutes les dépenses publiques pourraient être couvertes par l'emprunt : il suffirait que le taux d'intérêt soit égal au taux d'accroissement du revenu national. Les Saints-Simoniens avaient eu déjà cette idée, ce qui les faisait ainsi brocarder par leurs adversaires : « Et successivement nous aurons pour recettes — Des emprunts acquittant l'intérêt de nos dettes. »

Le seul inconvénient d'un recours trop poussé à l'emprunt, c'est qu'il limite la liberté d'action de l'État dans la redistribution du revenu national, qu'il restreint au fond l'exercice par l'État de sa fonction financière fondamentale. Cela constituerait un inconvénient si l'ampleur de la dette publique devenait trop grande. Avec l'inflation et la dépréciation de la monnaie, ce péril n'était plus à craindre, la dette tendant au contraire à diminuer. Il réapparaîtra dans la mesure où le système de l'indexation prendra un grand développement. Sur ce terrain seulement la méfiance des classiques à l'égard de l'emprunt se trouve justifiée.

La théorie générale de l'emprunt dans le cadre des finances classiques a été magistralement développée par G. JEZE, *Cours de science des finances et de législation financière française*, t. I : *Dépenses publiques, théorie générale du crédit public*, 6<sup>e</sup> éd., 1922 ; cf. également : G. LACHAPPELLE, *Le crédit public*, 2 vol., 1931-32 ; A. WAGNER, *Traité de science des finances*, t. III : *Le crédit public*, 1912 ; et les ouvrages généraux cités, p. 22.

Sur la théorie moderne de l'emprunt, cf. H. LAUFENBURGER, *Dette publique et richesse privée*, 3<sup>e</sup> éd., 1948 (t. II du *Traité d'économie et de législation financières*) ; L. BERTRAND, *Les rentes sur l'Etat : régime actuel et conceptions nouvelles*, 1944 ; J. LESCURE, *L'épargne en France*, 1936 ; J. LHOMME, *Le taux de l'intérêt et l'évolution économique*, 1936 ; A. POSE, *La monnaie et ses institutions*, 2 vol., 1942 ; F. BAUDHUIN, *Placements*, Louvain, 1943, et *Le financement des guerres*, Louvain, 1944 ; H. G. MOULTON, *The new philosophy of public debt*, Washington, 1943.

ASPECTS POLITIQUES DE L'EMPRUNT. — Comme tous les autres moyens financiers, l'emprunt a un caractère politique. Ce caractère politique présente une importance particulière à cause de la nature volontaire de l'emprunt.

1<sup>o</sup> *Réussite de l'emprunt et couleur politique du gouvernement.* — Les gouvernements de droite trouvent plus facilement à emprunter en général que les gouvernements de gauche. Ils obtiennent plus aisément la confiance des prêteurs. Les partis de droite tirent argument de ce fait pour affirmer que l'opinion publique reconnaît la supériorité de leur sagesse financière sur les dangereuses fantaisies de leurs adversaires. Au temps de Poincaré, en 1926, on se vantait ainsi d'avoir été soutenu par le « plébiscite des porteurs de bons » (de bons du Trésor : titres d'emprunts à court terme).

L'explication de ce phénomène est assez simple. Elle tient essentiellement dans le fait que les souscripteurs d'emprunts sont, par définition même, des gens ayant la possibilité d'épargner, c'est-à-dire ayant un certain niveau de revenus, des « possédants ». Ces gens-là soutiennent plus naturellement les partis de droite que les partis de gauche : ils ont confiance dans les gouvernements de droite parce que ceux-ci font leur politique, qu'ils sont leurs gouvernements ; ils se méfient au contraire des gouvernements de gauche, qu'ils soupçonnent de pratiquer une politique contraire à leurs intérêts.

D'autres causes s'ajoutent à celle-là. En dehors de leur orientation générale, les gouvernements de gauche soulèvent la méfiance des souscripteurs d'emprunts par leur politique financière. Celle-ci est en général plus nettement inspirée par les principes des finances modernes que par ceux des finances classiques (cf. par exemple la politique du « pouvoir d'achat des masses » appliqué par le Front populaire en 1936). Or les petits et moyens épargnants, qui constituent les clients naturels de l'emprunt public, sont particulièrement conservateurs en ce domaine, particulièrement attachés aux principes traditionnels.

L'influence de la grande presse et de la presse financière est également importante. Dans son ensemble (sauf de rares exceptions) dominée par des groupes économiques et financiers, la grande presse tend toujours à soutenir plus facilement les gouvernements conservateurs que les gouvernements de gauche ; sa partialité est plus accentuée encore dans le domaine financier. Quant à la presse financière, elle représente plus directement encore les milieux d'affaires et elle est encore plus conservatrice. Lors de la crise 1924-1926, la défiance des souscripteurs d'emprunts à l'égard du gouvernement de « Cartel des gauches » a été systématiquement entretenue par la presse.

Les banques privées ont d'ailleurs la possibilité de développer aussi cette défiance : comme elles détiennent des titres d'emprunts publics dans leur portefeuille, il leur suffit d'en vendre en bourse des paquets massifs pour provoquer une forte baisse des cours. La grande presse monte alors en épingle cette chute des cours et s'efforce de développer l'inquiétude d'un public déjà mal disposé à l'égard d'un gouvernement dont la couleur politique ne lui plaît pas. Des ventes de titres par les plus inquiets des emprunteurs accentuent la baisse, qui accroît elle-même les attaques de presse. On peut ainsi monter une « machine infernale » assez efficace contre le gouvernement, dont les événements de 1924-1926 en France fournissent précisément un bon exemple. Il est vrai que les maladroites techniques des gouvernements de gauche en matière financière ont souvent apporté de l'eau au moulin de leurs adversaires : ce fut le cas précisément en 1924-1926. Quoi qu'il en soit, un gouvernement de gauche a toujours plus de difficulté à placer un emprunt qu'un gouvernement de droite. Cela ne signifie pas d'ailleurs qu'un gouvernement de droite trouve facilement des crédits : la « confiance » sentimentale des prêteurs éventuels n'aveugle pas leur sens des affaires, comme on l'a vu par exemple lors des emprunts Pinay 1952 et 1958.

2° *Couleur politique du gouvernement et recours à l'emprunt.* — Un autre aspect politique de l'emprunt est le suivant : les gouvernements conservateurs le considèrent en général avec plus de faveur que les gouvernements de gauche. Cependant, ce phénomène est moins net que le précédent.

Il s'explique d'abord en partie par lui : si les gouvernements de droite trouvent plus facilement à emprunter que les gouvernements de gauche, il est naturel qu'ils jugent l'emprunt avec plus de bienveillance. D'un autre côté, l'emprunt a un caractère volontaire, tandis que l'impôt est un procédé de coercition : la droite, très attachée au libéralisme économique et financier et à la limitation du rôle de l'Etat dans ces domaines, tend naturellement à préférer le premier au second.

Les conséquences sociales de l'emprunt sont également en cause. Les dépenses entraînées par la charge de l'emprunt aboutissent à des prélèvements sur l'ensemble des contribuables au profit des rentiers : cette redistribution du revenu national a un caractère essentiellement capitaliste, qui ne peut que déplaire aux partis de gauche. Elle a également un caractère obligatoire, qui limite l'intervention de l'Etat : cela aussi contredit les tendances économiques et sociales de la gauche. Cependant, comme la dépréciation monétaire tend à réduire les transferts au profit des rentiers, ces arguments diminuent d'importance.

A l'inverse, les principes d'orthodoxie financière, qui considèrent l'impôt comme le seul procédé normal pour couvrir les dépenses publiques et réduisent l'emprunt aux circonstances exceptionnelles, tendent à diminuer la faveur des gouvernements conservateurs à l'égard du crédit public. Au contraire, les principes financiers modernes, qui admettent le caractère normal de l'emprunt, tendent à réduire la méfiance des gouvernements de gauche à son égard. Les différences politiques dans le recours à l'emprunt tendent ainsi à s'atténuer.

## SECTION II. — La technique de l'emprunt

L'emprunt est une opération en deux phases. L'Etat reçoit d'abord l'argent des souscripteurs : c'est la phase de l'émission. Ensuite, il doit tenir les promesses qu'il a faites à ces souscripteurs concernant le service des intérêts et le remboursement éventuel du capital : c'est la phase du service de la dette publique. On se bornera à les décrire l'une et l'autre de façon très schématique, sans rentrer dans les détails.

## § 1. L'ÉMISSION DE L'EMPRUNT

Les émissions d'emprunt sont autorisées en vertu d'une formule générale inscrite chaque année dans les lois de finances (article 15 de la loi organique du 2 janvier 1959). Ainsi, en dehors de cette autorisation générale donnée par la loi, c'est le pouvoir réglementaire qui est entièrement compétent dans ce domaine : la date et les modalités des emprunts sont fixées par décret. Toutefois une disposition légale expresse est nécessaire dans certains cas, notamment pour assortir l'emprunt d'exonérations fiscales.

Deux catégories de problèmes techniques se posent alors au gouvernement et au ministre des Finances. Quelles sont, d'une part, les conditions faites aux souscripteurs éventuels, les avantages offerts aux prêteurs ? Comment sera réalisé d'autre part, de façon pratique, le placement des titres ; comment seront effectuées les souscriptions ?

A) *Les avantages consentis aux prêteurs*

L'avantage principal est l'intérêt, qui représente le prix du loyer de l'argent prêté à l'Etat par le souscripteur de l'emprunt. Dans les emprunts entre particuliers, c'est presque le seul avantage que le prêteur retire de son prêt. Dans les emprunts publics, l'Etat s'est ingénié à développer d'autres avantages destinés à attirer les souscripteurs ; parmi ceux-ci, les garanties contre les variations éventuelles de valeurs de la monnaie tendent à devenir les plus importantes.

a) L'INTÉRÊT DE L'EMPRUNT. — Le problème du taux de l'intérêt est essentiellement un problème économique : c'est

le taux d'intérêt couramment pratiqué sur le marché financier au moment de l'émission de l'emprunt qui détermine en pratique le taux d'intérêt de l'emprunt. Ce problème réglé, subsiste un problème de technique financière concernant l'aménagement du taux.

1<sup>o</sup> *Problème économique : la fixation du taux.* — N'oublions jamais que l'emprunt est un placement : en face d'un emprunt public, le souscripteur considère les conditions de celui-ci et celles des placements privés qu'il pourrait faire, et agit en conséquence. L'Etat doit donc emprunter, en principe, au moment où le taux normal de l'intérêt sur le marché financier est peu élevé ; l'emprunt est beaucoup plus onéreux si ce taux est élevé (il est d'ailleurs beaucoup plus difficile, parce qu'un taux élevé signifie qu'il y a peu de capitaux disposés à se placer). Cependant, l'Etat n'est pas dépourvu de toute influence à cet égard : il peut essayer de faire baisser le taux de l'intérêt sur le marché, d'une part ; il peut essayer d'emprunter au-dessous du taux du marché, d'autre part.

α) Action pour faire baisser le taux de l'intérêt sur le marché. — On se bornera à indiquer ici la possibilité de cette action : les procédés utilisés mettent en jeu des notions complexes d'économie politique. Une action indirecte est possible, qui tend à augmenter l'importance de l'épargne : plus il y a en effet de capitaux disponibles, plus le taux de l'intérêt a tendance à baisser, selon la loi de l'offre et de la demande. On a vu plus haut (p. 144) que divers moyens sont à la disposition de l'Etat pour réduire ainsi la consommation et accroître l'épargne.

On a cité également les moyens d'actions directs qui permettent une intervention immédiate sur le taux de l'intérêt lui-même. Les financiers classiques eux-mêmes utilisaient la manœuvre du taux de l'escompte. L'effet de la mesure est assez limité ; mais on dispose aujourd'hui de moyens plus efficaces : fonds de soutien des rentes, open-market, etc. (cf. p. 146).

β) Emprunt à intérêt inférieur à l'intérêt du marché. — Une propagande patriotique peut obtenir en certaines circonstances que les souscripteurs consentent à prêter leur argent à un intérêt inférieur à celui du marché. Les moyens d'action dont dispose l'Etat pour orienter l'épargne vers ces emprunts peuvent

renforcer ses résultats. En période de guerre, par exemple, il n'est pas impossible d'obtenir des emprunts à des taux de faveur. Le procédé est utilisable également dans les Etats autoritaires.

Pratiquement, le seul moyen général d'obtenir un taux d'emprunt inférieur à ce taux d'intérêt du marché financier est d'offrir en contrepartie d'autres avantages matériels qui compensent aux yeux du souscripteur la perte qu'il subit par ailleurs. Le plus efficace est la sécurité du titre : c'est elle qui permettait d'emprunter à des taux assez bas en temps de stabilité monétaire. Aujourd'hui, les garanties contre les variations de valeur de la monnaie peuvent avoir la même influence.

2° *Problème technique : l'aménagement du taux.* — Supposons le taux de l'intérêt fixé. En pratique, des aménagements sont possibles qui aboutissent à fixer un taux apparent différent du taux réel (on dit : un « taux d'émission » différent du « taux de placement »). Tel est le résultat obtenu par ce qu'on appelle les émissions au-dessous du pair.

α) Emissions au pair et émissions au-dessous du pair. — On dit qu'une émission est faite au pair quand la somme que l'Etat s'engage à rembourser, celle sur laquelle sont calculés les intérêts, est égale à la somme versée par le souscripteur : si on lui prête 1 000 F à 3 %, l'Etat remboursera 1 000 F et paiera 30 F d'intérêt annuel. Mais l'Etat recourt parfois au procédé des émissions au-dessous du pair. Le « pair », c'est la somme sur laquelle sont calculés les intérêts et le remboursement : l'Etat réclamera de son prêteur une somme inférieure. Par exemple, il remboursera 1 000 F et paiera 30 F d'intérêt annuel, s'il a reçu 750 F.

La technique de l'émission au-dessous du pair aboutit à deux résultats. D'abord, elle comporte une prime de remboursement, sauf dans le cas des emprunts dits « en rente perpétuelle » qui ne sont jamais remboursés (cf. p. 171). Ensuite, elle entraîne un taux d'intérêt réel supérieur au taux d'intérêt apparent. Dans l'exemple précité, le taux d'émission, ou taux apparent, est de 3 % : mais l'Etat donne en réalité 3 pour 75 et non 3 %, c'est-à-dire que le taux d'intérêt réel, ou taux de placement, est de 4 %.

β) Motifs de l'émission au-dessous du pair. — Le motif principal de l'émission au-dessous du pair est de permettre à l'Etat de dissimuler le fait que son crédit auprès du public est inférieur au crédit des emprunteurs privés. Si l'opinion n'a pas confiance dans le crédit public — c'est-à-dire dans la stabilité de la monnaie — elle préférera, à taux égal, confier son argent à des emprunteurs privés plutôt qu'à l'Etat : celui-ci sera donc obligé d'emprunter à un taux supérieur à celui du marché. Mais, ce faisant, il avouera ouvertement le manque de confiance des prêteurs et il augmentera du même coup la méfiance du public à son égard. L'émission au-dessous du pair permet de dissimuler en partie la situation : le taux d'émission sera égal au taux courant pratiqué sur le marché, ce qui fera bon effet sur l'opinion ; mais le taux de placement sera en réalité supérieur, ce qui attirera les prêteurs. La ficelle est un peu grosse : mais la grande masse de l'opinion publique est peu avertie des questions financières, et le procédé n'est pas dépourvu d'efficacité.

On fait remarquer aussi que l'émission au-dessous du pair permet de fixer un taux d'emprunt calculé très exactement d'après le crédit de l'Etat auprès du public. Prenons le cas de l'emprunt à 4 % émis en 1917 à 68,60 anciens francs ; l'intérêt réel était de 5,83 %. Mais un taux d'intérêt doit être fixé en chiffres ronds : si l'on avait émis au pair, il fallait donc offrir 6 %, ce qui faisait perdre à l'Etat 0,17 %.

b) LES AVANTAGES ACCESSOIRES. — Ils sont très variés : primes, lots, privilèges fiscaux, privilèges juridiques, etc. On indiquera sommairement les principaux.

1<sup>o</sup> *Primes de remboursement et lots.* — On a déjà indiqué que les emprunts émis au-dessous du pair comportaient une prime de remboursement : un emprunt à 100 F émis à 75 F comporte une prime de remboursement de 25 F. Parfois, une prime est prévue même quand l'émission se fait au pair : le titre payé 100 F, sur lesquels est calculé l'intérêt, est remboursé 125 F par exemple.

Une forme particulière de prime d'émission est constituée par les lots. Chaque année, on tire au sort les titres qui seront remboursés (suivant le système d'amortissement par tirage au sort qu'on décrira plus loin, p. 172). Parmi ceux-ci, certains,

également tirés au sort, sont remboursés à une somme très fortement supérieure à celle de l'émission : pour 1 000 F d'emprunt, par exemple, on recevra plusieurs millions. C'est une combinaison de l'emprunt et de la loterie. Le procédé est employé en France, non pour les emprunts d'Etat, mais pour ceux de certaines collectivités ou établissements publics : ville de Paris, Crédit foncier, Crédit national, etc. En U. R. S. S., il est utilisé de façon plus originale, les lots remplaçant totalement l'intérêt : certains emprunts sont assortis d'un intérêt quand ils sont souscrits par les collectivités (entreprises, coopératives, etc.), mais comportent seulement des lots pour les souscriptions individuelles.

2° *Privilèges fiscaux.* — Les emprunts d'Etat bénéficient parfois d'exonérations fiscales. En général, tous sont exemptés de l'impôt sur les opérations de bourse et de la taxe proportionnelle sur le revenu des valeurs mobilières : cela signifie que les intérêts perçus par les prêteurs ne sont pas amputés par ces prélèvements fiscaux. Le revenu réel de l'emprunt d'Etat est donc supérieur à celui des revenus réels des emprunts privés, à revenus nominaux égaux.

Parfois, des exemptions plus étendues sont prévues. Les revenus des bons du Trésor à moins de cinq ans d'échéance sont dispensés de la surtaxe progressive ; les revenus des emprunts Pinay de 1952 et 1958 ont été également dispensés de cette surtaxe, et les titres des droits de succession et de donation ; les revenus de l'emprunt Mollet 1956 ne sont exonérés de la surtaxe que pendant cinq ans seulement. En 1963, deux emprunts ont été émis : le premier, au taux de 4,25 % et pour une durée de 15 ans, bénéficie d'une exemption totale d'impôt sur le revenu ; le second, à 20 ans, est assorti d'un taux de 4,25 % exonéré d'impôt pendant les 10 premières années, et ensuite d'un intérêt de 4,75 %, sans exonération particulière. Une nouvelle tranche de ce dernier emprunt a été émise en 1964.

Ces exemptions finissent par coûter très cher à l'Etat. Elles ont de plus un inconvénient grave, lorsqu'elles concernent l'impôt sur le revenu : elles sont profondément injustes, car elles avantagent beaucoup plus les prêteurs riches, qui supportent une imposition plus lourde dans les tranches supérieures de

revenus, que les prêteurs plus pauvres, moins fortement soumis à l'impôt. Le système aboutit en somme à augmenter le taux de l'emprunt, l'augmentation étant particulièrement sensible pour les souscripteurs aisés. Il semblerait bien plus juste d'abandonner ces exonérations, quitte à pratiquer des taux plus sincères, c'est-à-dire plus élevés. C'est ce qui a été fait pour les emprunts nationaux d'équipement de 1965 (5,50 %), 1966 et 1967 (6 %).

3<sup>o</sup> *Paiement des impôts.* — Certains titres d'emprunts sont admis en paiement des impôts : le contribuable, au lieu de verser de l'argent, remet son titre, qui est pris à sa valeur nominale. C'est une sorte de remboursement indirect, dont l'avantage essentiel est qu'il se fait au gré du prêteur et non de l'emprunteur. Les titres d'emprunt sont alors assimilables, en quelque sorte, à une monnaie portant intérêt. Cet avantage est limité à d'assez rares emprunts : notons cependant que les bons du Trésor sont admis en paiement des droits de succession.

4<sup>o</sup> *Privilèges juridiques : insaisissabilité.* — Les titres d'emprunts bénéficient en France d'un privilège juridique exorbitant : ils sont insaisissables. C'est-à-dire que le créancier d'un souscripteur d'emprunts ne peut employer la saisie contre son débiteur, en ce qui concerne les titres d'emprunts. Quelqu'un qui placerait tous ses biens en emprunts publics serait donc insolvable pratiquement : ses créanciers ne pourraient pas obtenir paiement de leurs dettes par les voies d'exécution forcée.

Ce privilège a été établi en 1798, après la « banqueroute des deux-tiers » : le tiers de rente publique restant a été « consolidé » de cette façon. On discute d'ailleurs sur sa portée. Les tribunaux judiciaires admettent que seuls les intérêts des emprunts sont insaisissables, mais que le capital lui-même, représenté par le titre d'emprunt, est saisissable. Les tribunaux administratifs au contraire estiment que l'insaisissabilité est absolue, et s'étend au capital comme aux arrérages. Il en résulte pratiquement que les titres au porteur peuvent être saisis, puisque seuls les tribunaux judiciaires sont compétents à leur égard. Au contraire, les titres nominatifs ne peuvent pas être saisis, puisque leur propriété ne peut être transférée qu'en modifiant l'inscription au Grand Livre de la Dette publique, ce que refusera le ministre des Finances, soutenu par les tribunaux administratifs.

c) **LES GARANTIES CONTRE LES VARIATIONS MONÉTAIRES.** — La dépréciation monétaire est l'obstacle essentiel au développement du crédit à l'époque contemporaine, aussi bien du crédit public que du crédit privé. On l'a montré : si la monnaie perd 30 % de sa valeur entre le moment où l'argent est emprunté et celui où il est remboursé, tout se passe comme si le prêteur avait perdu 30 % du capital prêté, tandis que l'emprunteur a vu diminuer sa dette de 30 %. La dépréciation monétaire pénalise le créancier et avantage le débiteur, de telle façon que les épargnants préfèrent investir en biens matériels (immeubles, bijoux, etc.), plutôt que prêter. On peut pallier la difficulté de deux façons. La première consiste à offrir un taux d'intérêt très élevé, qui comporte une sorte d'assurance contre le risque de dépréciation monétaire : le système a l'inconvénient de rendre l'emprunt très onéreux au cas où la dépréciation ne se produit pas. Les particuliers l'emploient assez souvent malgré tout, mais l'Etat n'y recourt pas, parce que ce serait avouer trop ouvertement qu'il admet que la monnaie nationale se dépréciera presque certainement.

La seconde technique consiste à rattacher l'emprunt à la valeur d'un bien matériel qui suive les fluctuations monétaires : si la valeur de ce bien augmente, parce que la monnaie se déprécie, la valeur des sommes à rembourser par l'emprunteur augmentera d'autant. Entre particuliers, cette procédure serait fréquente si les tribunaux judiciaires n'y mettaient obstacle en France, en refusant d'admettre dans beaucoup de cas les clauses d'indexation : ce qui est la preuve que les juges ne comprennent pas les mécanismes économiques contemporains. L'Etat, malgré une certaine répugnance, s'est finalement décidé à en user sous diverses formes : garantie de change, clause-or, indexation proprement dite.

1° *Les emprunts à garantie de change.* — C'est la première technique employée en France : elle suppose que les prêteurs ont moins de confiance dans la valeur de la monnaie nationale que dans celle des monnaies étrangères. Cela s'explique par le fait que la monnaie française a été plus instable en général depuis 1914 que les grandes monnaies étrangères : dollar et livre sterling. Comme les épargnants français avaient ainsi

tendance à faire fuir leurs capitaux à l'étranger, certains ministres des Finances ont voulu empêcher cette fuite sans recourir au système du contrôle des changes, en offrant des titres d'emprunt dont la valeur serait rattachée à une monnaie étrangère, et donnerait donc les mêmes garanties que celle-ci.

L'emprunt Caillaux de 1925 a constitué le premier recours à une garantie de change : il était rattaché à la valeur de la livre sterling, alors considérée comme la monnaie la plus sûre. Le montant des intérêts semestriels était calculé sur le cours moyen de la livre à Paris pendant la semaine précédente ; le remboursement était calculé sur 50 fois la valeur du dernier coupon semestriel, elle-même calculée comme on vient de dire. La garantie s'étendait donc à la fois au service des intérêts et au remboursement du capital.

L'emprunt Vincent Auriol de 1937 prévoyait une double garantie de change, à la fois sur le dollar et sur la livre. Les rentiers avaient le droit de recevoir intérêts et remboursement sur la base d'une de ces deux monnaies, à leur choix, ce qui rendait l'emprunt plus intéressant comme sécurité que l'exportation des capitaux : car cette exportation ne pouvait se faire qu'en faveur d'une seule monnaie, au lieu que l'emprunt assurait une protection par deux monnaies.

2<sup>o</sup> *Les emprunts à clause-or.* — Jusqu'en 1914, la monnaie était rattachée à l'or. Depuis, ce rattachement a pratiquement cessé, mais l'or a gardé une valeur en soi, à cause de sa rareté. Plus encore, il a conservé une valeur mystique dans l'esprit de l'opinion publique, surtout en France. Un grand nombre de gens, surtout chez les petits épargnants, placent leurs économies en or. Les anciennes pièces d'or (napoléons) continuent à faire l'objet de transactions, qui sont de nouveau libres après avoir été longtemps interdites et reléguées au marché noir ; de même les lingots d'or. On peut acheter et vendre pièces et lingots par l'intermédiaire des banques, et il y a une cotation officielle en bourse (ou plutôt une cotation officieuse, sur un marché dit « libre »). D'où l'idée de rattacher la valeur des emprunts à celle des pièces ou lingots d'or.

Cette technique a été employée pour l'emprunt lancé par M. Pinay, en 1952 (et pour l'emprunt de 1958, qui se présente

comme une seconde tranche de l'emprunt 1952). Bien que M. Antoine Pinay se vantait d'avoir rétabli la confiance dans la monnaie, il n'a pas osé mettre cette confiance à l'épreuve : et l'emprunt lancé par lui a été rattaché à l'or. Ce rattachement ne concerne toutefois que le remboursement, et non le versement des intérêts : ce remboursement se fait sur la base de la valeur du napoléon pendant les cent jours précédents ; quand l'emprunt est admis en paiement des impôts, sa valeur est déterminée par la moyenne du cours de l'or entre deux dates semestrielles de paiement. Il faut ajouter que ce rattachement à l'or ne joue que dans le sens de la hausse : si l'or vient à baisser, le remboursement se fait à la valeur nominale du titre. Ni l'emprunt Caillaux, ni l'emprunt Vincent Auriol, pourtant souscrits en des périodes de défiance de l'épargne, ne contenaient une clause si exorbitante que cet emprunt 1952-1958, lancé dans une période de « confiance ». Bien plus : les souscripteurs de l'emprunt 1952 se sont vu accorder les avantages nouveaux reconnus aux titres d'emprunt 1958 : jamais l'État n'avait fait ainsi un cadeau sans justification.

3<sup>o</sup> *Les emprunts indexés.* — Au sens large, on étend parfois la notion d'emprunt indexé à toutes les formes de garantie contre les variations monétaires. Techniquement, au sens précis du terme, l'indexation a un sens plus restreint : elle désigne le rattachement de la valeur de l'emprunt au prix de certains produits.

Ce système présente deux avantages essentiels sur les précédents. En premier lieu, il constitue une garantie plus authentique. Les variations de valeur de la monnaie nationale se traduisent par des variations des prix intérieurs et pas nécessairement par des variations de valeur des monnaies étrangères : car ces monnaies suivent elles-mêmes leurs propres variations. Il suffit de comparer la cote des changes et les indices de prix en France ces dernières années pour s'en convaincre. Le rattachement à l'or n'est pas plus sérieux : du 1<sup>er</sup> janvier 1946 au 1<sup>er</sup> janvier 1947 les prix ont monté de 80 %, mais l'or a perdu 50 % de sa valeur. Le second avantage, c'est de marquer moins ouvertement la défiance à l'égard de la monnaie nationale : la garantie de change, notamment, a quelque chose de cho-

quant, en ce sens que l'Etat constate officiellement que ses citoyens ont plus de confiance dans une monnaie étrangère que dans leur propre monnaie.

L'emprunt indexé a d'abord été utilisé par certaines entreprises publiques (sociétés nationalisées) sous une forme originale et intéressante, qui enlève un peu à l'indexation son caractère de méfiance à l'égard de la monnaie. Les Houillères nationales ont lancé des emprunts indexés sur le prix du charbon ; l'Electricité de France, des emprunts indexés sur le prix du kilowattheure ; la S. N. C. F., des emprunts indexés sur le prix du kilomètre-voyageur. L'avantage du système est qu'il ne rend pas plus lourde la charge de l'emprunt : car l'indexation est basée sur le prix de vente des produits ou services fournis par les emprunteurs ; si ces prix augmentent, leurs revenus augmentent parallèlement et permettent de faire face au service de leurs dettes. On notera que les tribunaux judiciaires admettent l'indexation des emprunts entre particuliers dans des cas à peu près analogues.

L'emprunt national 5 % 1956 a marqué la seule utilisation par l'Etat lui-même de l'indexation. La valeur de remboursement des titres varie en fonction de l'évolution des cours des valeurs mobilières françaises : elle est calculée suivant un index égal à la moyenne arithmétique de l'indice des valeurs françaises à revenu variable (actions) et de l'indice des valeurs françaises à revenu fixe ou indexé (obligations). Le succès de cette formule a été grand auprès du public : l'emprunt 1956 a procuré 320 milliards à l'Etat. Mais sa charge sera lourde pour le Trésor public.

### B) *Le placement des titres*

Une fois déterminés les conditions de l'emprunt et les avantages consentis aux prêteurs, il s'agit de placer les titres dans le public. Trois procédés sont alors possibles : la souscription publique, la vente directe en bourse, la vente aux banques. Le plus employé en France est celui de la souscription publique.

a) LA SOUSCRIPTION PUBLIQUE. — Dans le procédé de la souscription publique, l'Etat place lui-même les titres dans le

public. Une campagne de publicité annonce les dates d'ouverture et de clôture de l'émission : pendant l'intervalle, les épargnants sont appelés à souscrire directement. Une intense propagande, à laquelle participent toutes les autorités du pays (y compris les dignitaires ecclésiastiques), a pour but de créer le climat favorable pendant cette période.

1<sup>o</sup> *Les guichets de souscription.* — Où peut-on acheter des titres d'emprunts ? A deux sortes de guichets. D'une part, aux guichets de l'Etat, c'est-à-dire auprès des comptables du Trésor (trésoriers généraux, receveurs des Finances, percepteurs, etc.) et des P. T. T. : on peut acheter des titres d'emprunts dans les bureaux de poste et chez les percepteurs. Mais d'autre part, on peut les acheter aussi aux guichets des établissements financiers publics ou privés : banques et agents de change, notamment. En pratique, les grandes banques nationalisées assurent la majeure partie des placements.

Les placeurs d'emprunts reçoivent des commissions destinées à stimuler leurs efforts (le zèle des placeurs a une grosse importance pour le succès de l'emprunt) ; pour les comptables du Trésor et des P. T. T., on les appelle des « remises ». Pour les banques, elles servent aussi de rémunérations pour les services rendus à l'Etat en prêtant leurs guichets. Pour les emprunts à long terme, les commissions sont de l'ordre de 2 à 5 %. On voit que les grands emprunts sont « une importante source de revenus pour les banques et une aubaine pour les comptables » (F. Bloch-Lainé). Le paiement des coupons d'intérêt ou le remboursement donnent également lieu à des commissions allouées aux intermédiaires, qui sont beaucoup moins justifiées.

2<sup>o</sup> *La répartition des titres.* — On distingue à cet égard deux catégories d'emprunts : les emprunts à montant illimité et les emprunts à montant limité. Dans les premiers, aucun plafond d'émission n'est fixé : les souscripteurs peuvent donc acheter autant de titres qu'ils le désirent. Dans les seconds, le gouvernement fixe un plafond global de l'emprunt, qui ne peut être dépassé. Qu'arrive-t-il alors si le nombre de souscriptions dépasse ce plafond ?

Autrefois, on pratiquait le système dit de la « répartition ».

On laissait parvenir toutes les souscriptions jusqu'à la clôture de l'émission : ensuite, on réduisait proportionnellement ces souscriptions de façon à ne pas excéder le plafond. Cette formule permettait des succès spectaculaires pour le gouvernement, d'ailleurs factices : il arrivait que certains emprunts soient couverts 20, 30, même 50 fois par les demandes de souscription. Et le ministre des Finances de s'enorgueillir bien haut de cette preuve de confiance ! En réalité, les souscripteurs proportionnaient leurs demandes à la réduction qu'ils prévoyaient, et offraient beaucoup plus qu'ils ne voulaient réellement souscrire. Le système avait l'inconvénient de se prêter à la spéculation de certains intermédiaires.

On préfère aujourd'hui le système des « contingents » : l'Etat attribue à chaque placeur un contingent d'emprunt, que celui-ci répartit parmi ses clients. Le contingent ne comporte pas d'ailleurs un engagement de prise ferme : les titres non placés peuvent être reversés à l'Etat à la clôture, si les placeurs n'ont pu procéder entre eux aux ajustements nécessaires, par rétrocession des contingents.

b) LES AUTRES PROCÉDÉS DE PLACEMENT. — Ils sont moins employés en France, à l'heure actuelle. Les principaux sont la vente aux banques et la vente en bourse.

1<sup>o</sup> *La vente aux banques.* — Les banques interviennent dans la souscription publique en prêtant, ou plutôt en louant leurs guichets. Les opérations qu'elles font alors sont seulement des opérations de commission. Mais une intervention plus directe est possible : des banques, généralement groupées en syndicats de banquiers, « achètent » l'emprunt en quelque sorte, pour le revendre à leurs clients. On dit qu'elles le « prennent ferme ». Techniquement, cette vente de l'emprunt aux banques peut se faire de gré à gré, par accord direct entre le ministre des Finances et les banques, ou par voie d'adjudication à la banque (ou aux groupes de banque) la plus offrante.

Le procédé assure à l'Etat un placement intégral, rapide et commode de l'emprunt. D'autre part, les banquiers, qui sont des professionnels, connaissent bien les conditions du marché financier et peuvent aider à choisir convenablement le taux de l'intérêt. Mais le système a un inconvénient majeur : les banques

cherchent à faire le maximum de bénéfices dans l'opération. Elles prennent donc l'emprunt au-dessous de la valeur dont l'Etat se reconnaît débiteur. Pour un emprunt de 10 milliards, par exemple, elles donneront 9 milliards, ou 9 milliards  $1/2$ . Leur bénéfice est plus grand que celui réalisé par elles quand elles se contentent de placer à la commission.

La vente aux banques est un procédé d'emprunt primitif, qui correspond un peu à la ferme de l'impôt. Elle s'est appliquée au XIX<sup>e</sup> siècle, alors que la masse du peuple participait peu à la vie de l'Etat, et que l'épargne ne s'était pas encore popularisée, démocratisée pourrait-on dire. On ne l'emploie plus aujourd'hui, sauf de façon très exceptionnelle. Dans les territoires d'Outre-Mer, cependant, on pratique un système proche : les contingents d'emprunts sont pris fermes par les placeurs, qui constituent des syndicats de garantie entre banquiers.

2<sup>o</sup> *La vente en bourse.* — Les bourses de valeurs sont des marchés où s'achètent et se vendent les « valeurs mobilières » : actions et obligations des sociétés privées et emprunts publics. Quand une société privée veut lancer un emprunt, elle émet un certain nombre de titres, appelés « obligations », et elle les met en vente en bourse.

L'Etat peut procéder de la même façon. Il créera des titres d'emprunt, et il les écoulera en bourse peu à peu, au cours du jour tel qu'il résulte de la cote de la bourse. Le procédé est très simple. Il a l'avantage d'être discret, car on ne sait pas si les titres vendus par l'intermédiaire d'un agent de change sont des titres nouveaux émis par l'Etat ou des titres anciens vendus par leurs souscripteurs. On peut d'autre part suivre les fluctuations de la bourse et vendre les titres au moment le plus favorable, ce qui permet des conditions plus avantageuses : car ici le prix auquel l'Etat vend ses titres n'est pas déterminé par lui, mais par la cote de la bourse.

L'inconvénient majeur du système, c'est qu'il a une portée limitée. L'Etat ne peut pas mettre en vente en bourse un grand nombre de titres à la fois, sinon cet afflux d'offres provoquerait une baisse des cours. La vente en bourse n'est donc possible que pour des emprunts échelonnés sur une longue période. Elle suppose au fond que l'emprunt, cessant d'être un moyen excep-

tionnel de recette, par lequel on cherche à mobiliser de grosses sommes à intervalles éloignés, devienne un mode normal de ressources publiques, utilisé régulièrement de façon permanente. On peut se demander si ce procédé ne correspond pas mieux que la souscription publique à la nature de l'emprunt dans les finances modernes : mais son emploi sur une large échelle supposerait en France une profonde évolution des mœurs.

Dans certains pays étrangers, on recourt assez largement à la vente en bourse. En France, le procédé n'est plus utilisé directement : mais les procédures du fonds de soutien des rentes et de l'open-market aboutissent en fait à le ressusciter sous une forme indirecte.

## § 2. LA DETTE PUBLIQUE

L'emprunt ne crée pas une charge pour les générations futures considérées globalement. Mais il crée une obligation juridique pour l'Etat de prélever les sommes nécessaires au service de la dette (intérêts et remboursements) sur l'ensemble des citoyens. L'emprunt ne crée pas de charges publiques, au sens précis que nous avons donné à ce mot ; mais il entraîne des dépenses publiques de transfert : les dépenses de la dette.

Ces dépenses, l'Etat va chercher naturellement à les réduire et à les aménager de la façon la plus commode pour lui : c'est vers cette optique de l'allégement des charges qu'est surtout orientée la politique de la dette publique. Le moyen le plus direct à cet égard consiste à diminuer le capital de la dette : c'est ce qu'on appelle « l'amortissement ». Mais il est possible aussi, sans toucher au capital, de diminuer les intérêts : ce qui allège les charges de gestion de la dette.

### A) *La gestion de la dette publique*

On peut distinguer à cet égard la gestion normale de la dette, qui consiste à en payer les intérêts et aussi à en soutenir éventuellement les cours en bourse, et l'acte de gestion excep-

tionnelle qui tend à obtenir une diminution des intérêts : cette dernière opération s'appelle la « conversion ».

a) LA GESTION NORMALE DE LA DETTE. — La gestion normale de la dette consiste essentiellement pour l'Etat à payer les intérêts qui sont stipulés dans l'emprunt. Mais les titres d'emprunts souscrits par les prêteurs sont leur propriété : comme toute propriété, celle-ci peut se transférer d'une personne à une autre. Ces transferts de titres entre particuliers posent deux catégories de problèmes, les uns juridiques, les autres financiers.

1<sup>o</sup> *Le paiement des intérêts.* — Il ne soulève aucune difficulté particulière. Dans la plupart des cas, les titres d'emprunts (ou titres de rentes) comportent des coupons détachables correspondant à chaque fraction d'intérêt : le paiement de l'intérêt se fait contre remise du coupon. Pour les titres nominatifs, il est possible d'obtenir le paiement d'intérêts par simple virement bancaire au compte du propriétaire du titre, sans que celui-ci ait à se déplacer.

Les bons du Trésor et certains autres titres ne comportent pas de coupons. Les intérêts ne sont pas payés de façon échelonnée, durant toute la durée du titre (laquelle est brève : il s'agit de titres à court terme ou à moyen terme) ; ils sont payés en une seule fois, au moment du remboursement : ils résultent du fait que le prix de l'émission est inférieur à la valeur du remboursement (soit que le prix de l'émission soit plus bas que la valeur nominale du titre, soit que le prix du remboursement soit plus élevé).

2<sup>o</sup> *Le transfert juridique des titres.* — Les titres d'emprunts peuvent être vendus, donnés, légués, etc., comme tout autre bien. Au point de vue juridique, cependant, une différence notable existe quant aux formalités de transfert, entre ce qu'on appelle la « dette inscrite » et la « dette non inscrite ».

α) La dette inscrite. — Sous la Révolution, en 1793, Cambon créa le Grand Livre de la Dette publique, sur lequel devaient être inscrits tous les titres des créanciers de l'Etat. La réforme avait pour but d'unifier toutes les dettes anciennes de l'Etat, dont les régimes étaient très variés, et d'apporter la même unité dans les dettes futures : le Grand Livre devait être, comme le disait son fondateur, « le titre unique et fondamental des créanciers de

la République ». Aujourd'hui, sont inscrits sur le Grand Livre les titres d'emprunt d'Etat à long terme et les titres de pensions (qu'on appelle dette viagère).

Dans le système du Grand Livre, les titres de rente ne sont que de simples extraits de ce Grand Livre ; ils n'ont pas d'existence juridique propre. Leur transfert de propriété suppose donc : 1<sup>o</sup> l'annulation de l'inscription primitive au Grand Livre ; 2<sup>o</sup> l'établissement d'une inscription nouvelle. Cela entraîne une procédure complexe et lente.

β) La dette non inscrite. — Toutes les dettes de l'Etat ne sont pas aujourd'hui inscrites au Grand Livre. Pour les bons du Trésor et pour les obligations émises par certains services publics (P. T. T., Crédit national, entreprises nationalisées, etc.), l'Etat adopte les mêmes formes que les emprunts des sociétés privées : celles des valeurs mobilières commerciales. Il en est de même pour les emprunts émis par les collectivités locales.

Les obligations sont soit nominatives, soit « au porteur ». Dans le premier cas, leur transfert est constaté par une inscription dans les écritures publiques ; dans le second cas, le simple changement de main suffit, et l'on applique la règle du Code civil : « En fait de meubles, la possession vaut titre. » Les bons du Trésor sont uniquement au porteur. Mais, pour des raisons de sécurité, leurs propriétaires peuvent renoncer à l'anonymat et inscrire leur nom sur le bon : alors, le bon est dit « à ordre » et sa transmission se fait par « endos », c'est-à-dire par mention et signature au dos. Le Trésor n'intervient que si le propriétaire du bon veut, toujours pour raison de sécurité, le faire « domicilier ».

3<sup>o</sup> *Les ventes en bourse des titres.* — Les titres d'emprunts d'Etat sont cotés en bourse, où ils peuvent être vendus et achetés. La cote définit le prix du titre, tel qu'il s'établit chaque jour en fonction des offres et des demandes. Ce prix n'est pas nécessairement égal à la valeur nominale du titre : quand il l'est, on dit que la cote atteint le pair. Il peut être différent aussi du prix réel versé par le souscripteur (lequel est différent du pair dans les émissions au-dessous du pair : cf. p. 154). Tout prêteur de l'Etat peut donc, à n'importe quel moment, obtenir le remboursement de son prêt, non de l'Etat lui-même, mais d'un

tiers par qui le titre est acheté en bourse : seulement le prêteur peut perdre une partie de son argent, si le titre est coté plus bas que le prix payé par le souscripteur (il peut aussi gagner, si le titre est coté plus haut). La cote en bourse des titres de la dette publique sert donc à mesurer le niveau du crédit de l'Etat.

On peut se demander, dans ces conditions, s'il ne convient pas que l'Etat intervienne pour soutenir le cours de ses titres. Si le cours baisse, cela signifie que le nombre d'offres de vente s'accroît par rapport au nombre de demandes d'achat : il suffirait donc que l'Etat se porte acheteur d'un certain nombre de titres, pour faire remonter la cote. L'opération se justifie du fait que les variations des cours dépendent d'un nombre très faible de porteurs de titres (la Bourse de Paris est à l'heure actuelle un marché très étroit), dont les agissements se répercutent sur la masse des rentiers, qui ne vont pas en bourse. Cependant, il ne faudrait pas exagérer le soutien des cours : l'emprunt 3 % de la Libération, par exemple, a fini par être absorbé pour plus de la moitié par des Caisses publiques, à la suite d'opérations de soutien des cours qui étaient essentiellement des opérations de prestige gouvernemental.

Le soutien des cours peut être réalisé par l'Etat lui-même qui procède ainsi à un amortissement de la dette (cf. p. 173). Il peut l'être surtout par les achats de titres effectués par des caisses publiques qui ont des fonds disponibles : par exemple la Caisse des Dépôts et Consignations. Mais celles-ci refusent à certains moments de se livrer au soutien des cours : car ce soutien consiste souvent à freiner la baisse sans pouvoir l'arrêter, ce qui entraîne une diminution de la valeur du portefeuille des titres, qui correspond à une perte. On a donc créé en 1937 un « Fonds de soutien des rentes », avec une dotation initiale : il est géré par un comité très restreint, comprenant le ministre des Finances, le gouverneur de la Banque de France, le directeur du Trésor et le directeur général de la Caisse des Dépôts et Consignations. Lorsqu'il manque de capitaux, la Caisse d'amortissement (cf. p. 173) lui rachète les titres qu'il détient contre argent frais.

**b) LES OPÉRATIONS EXCEPTIONNELLES DE GESTION : LA CONVERSION.** — Il existe deux opérations exceptionnelles de

gestion de la dette : la conversion et la consolidation. Cette dernière sera étudiée plus loin, à propos des bons du Trésor et de la « dette flottante » (cf. p. 194). On se bornera ici à décrire sommairement la conversion : c'est l'opération qui consiste à changer le titre d'emprunt ancien contre un titre ayant même valeur en capital, mais portant un intérêt moindre. On diminue ainsi la charge annuelle d'intérêts à payer par l'Etat.

1° *La conversion au point de vue juridique.* — On distingue traditionnellement trois types de conversion : la conversion forcée, la conversion facultative et la conversion obligatoire.

α) La conversion forcée consiste à ne laisser aucune alternative au rentier : il est obligé d'accepter le nouveau titre portant un intérêt inférieur. Il y a violation caractérisée des engagements pris par l'Etat lors de l'émission de l'emprunt. Juridiquement, cette violation ne peut être sanctionnée par les tribunaux, dans un pays comme la France où n'existe pas un contrôle de la constitutionnalité des lois, si la conversion forcée est décidée par la loi. Financièrement, l'Etat qui a ainsi violé ses engagements trouvera plus difficilement crédit. Certaines conversions sont semi-forcées, lorsque l'Etat, sans l'imposer absolument, prévoit des déchéances pour les titres non convertis : par exemple la conversion belge de 1935.

β) La conversion facultative est l'inverse de la conversion forcée. On laisse libre le rentier, soit de garder son ancien titre, soit de recevoir un titre nouveau. Il faut évidemment qu'on lui consente des intérêts presque équivalents à ceux que lui donnait l'ancien pour qu'il accepte l'échange : la conversion est alors sans intérêt.

On peut citer à cet égard, outre la conversion Villèle de 1825, une opération curieuse réalisée en 1949 : les petits rentiers, détenteurs de titres 3 % 1942 ou 1945, pouvaient échanger ces titres au pair (alors qu'ils étaient cotés en bourse 60 francs), contre le nouvel emprunt 5 % 1949. Cela accroissait la charge de l'Etat, qui devait verser 5 % au lieu de 3 et donnait un titre à 100 francs contre un ne valant que 60 réellement. C'est le contraire même d'une conversion, et l'on pourrait qualifier cette procédure « d'anti-conversion ». Le but était de venir en aide aux petits rentiers.

γ) La conversion obligatoire est la plus employée. Elle consiste à présenter au porteur l'alternative suivante : ou accepter le nouveau titre portant intérêt moindre que l'ancien, ou être remboursé. Au XIX<sup>e</sup> siècle, quand le procédé de la conversion a été inventé, on a protesté contre le fait que l'Etat violait ses engagements en imposant un remboursement anticipé, avant la date convenue entre lui et le prêteur. Aujourd'hui, le système est entré dans les mœurs et ne suscite plus de protestations. Cependant, la conversion obligatoire n'est pas possible pour certains titres, pour lesquels l'Etat a expressément inséré dans l'emprunt une clause d'inconvertibilité pendant une certaine durée.

Signalons que l'Etat exerce une certaine pression indirecte sur les rentiers dans la procédure de conversion obligatoire couramment pratiquée. Il donne aux prêteurs un délai pour opter entre la conversion et le remboursement ; passé ce délai, les prêteurs qui n'ont pas manifesté leur volonté sont réputés avoir accepté la conversion. Cette application du principe « qui ne dit mot consent » est très favorable à la conversion, à cause de l'inertie naturelle, qui rend plus facile l'abstention que l'action.

2<sup>o</sup> *La conversion au point de vue économique et financier.* — Pour qu'une conversion réussisse, il faut que le taux de l'intérêt des nouveaux titres offerts aux rentiers soit un peu supérieur à celui des obligations qu'on peut acheter en bourse au même moment. Sinon, le rentier préférera le remboursement, qui lui permettra d'acheter les obligations en question. Comme, lorsque l'Etat avait émis l'emprunt originaire, la même condition devait être réalisée pour son taux d'intérêt, cela signifie qu'il y a eu une baisse générale du taux de l'intérêt, une baisse du loyer de l'argent. L'Etat profite de cette baisse pour rajuster en quelque sorte les emprunts anciens aux nouveaux taux d'intérêt. La baisse a eu pour effet d'ailleurs de faire monter en bourse la cote des titres d'emprunt et de leur faire dépasser le pair. Ce niveau du taux moyen d'intérêt est la seule condition fondamentale pour le succès de la conversion. Ceci dit, on est amené parfois à donner à celle-ci des modalités complexes, à cause des circonstances.

B) *L'amortissement de la dette*

Amortir un emprunt, c'est le rembourser. Cela réduit, non seulement la charge en capital de la dette publique, mais aussi la charge en intérêts : puisque l'Etat n'a plus à verser d'intérêts pour les emprunts amortis. Dans les emprunts entre particuliers, le remboursement est toujours stipulé à une certaine date, au bout d'un délai plus ou moins long. Suivant l'étendue de ce délai, on parle d'emprunts à court terme (quelques mois), à moyen terme (deux ou trois ans), à long terme (dix ans, vingt ans, etc.). On retrouve tous ces types dans les emprunts publics. Mais on y rencontre également un type nouveau : l'emprunt perpétuel ou « en rente perpétuelle ». Il s'agit d'un emprunt qui ne comporte aucune obligation de remboursement, que l'Etat peut ne jamais rembourser à condition d'en verser toujours les intérêts. Il peut d'ailleurs le rembourser s'il veut : mais cet amortissement est facultatif.

On distingue donc deux types d'amortissement dans les emprunts publics : l'amortissement obligatoire et l'amortissement facultatif. Il faudrait en ajouter un autre, non prévu officiellement, mais le plus important sans doute dans la pratique : l'amortissement automatique et indirect qui résulte de la dépréciation monétaire.

a) L'AMORTISSEMENT OBLIGATOIRE. — L'Etat est obligé de rembourser l'emprunt contracté par lui, à une certaine date, comme les débiteurs privés. Les modalités pratiques sont très variées : on se bornera à indiquer les principales.

1<sup>o</sup> *Remboursement à date unique.* — L'Etat s'engage à rembourser globalement l'emprunt à une date déterminée qui s'appelle échéance. La formule est gênante pour les finances publiques, parce que l'échéance entraîne des décaissements massifs. En 1926, une des raisons de la crise financière a été l'arrivée d'échéances des bons du Trésor et du Crédit national émis en 1922 et 1923. Sans doute, l'Etat peut rembourser par anticipation, de façon échelonnée : mais il est alors libre de le faire, sans obligation de sa part, et l'on verra toutes les difficultés de l'amortissement facultatif. Le remboursement anti-

cipé est interdit dans certains types d'emprunts : mais il est possible pratiquement d'y procéder dans une certaine mesure par rachats en bourse. Le système peut être moins brutal quand l'échéance est établie entre deux dates fixes, entre lesquelles l'Etat peut étaler comme il l'entend ses remboursements. Aux Etats-Unis, l'amortissement des « treasury bonds » est de ce type.

2<sup>o</sup> *Remboursement échelonné.* — Dans les emprunts à long terme, le système d'amortissement le plus employé est celui de l'amortissement échelonné. Il revêt deux formes essentielles : les annuités terminables et le tirage au sort.

α) Les annuités terminables. — Ici, l'échelonnement du remboursement se fait pour chaque titre pris individuellement. Chaque année, pendant un temps déterminé, l'Etat verse les intérêts et une fraction du capital : de cette façon, l'emprunt se rétrécit d'année en année, comme une peau de chagrin. Ce procédé est assez peu employé dans les emprunts publics, parce qu'il est peu agréable pour les créanciers, qui ne retrouvent pas leur capital en bloc : en France, l'Etat l'utilise pour certains emprunts contractés auprès de collectivités comme la Caisse des Dépôts et Consignations (par exemple : emprunts pour le financement des H. L. M.).

β) Le tirage au sort. — Dans ce système, l'échelonnement a un caractère global. Chaque titre est remboursé en bloc, en une seule fois. Mais une fraction du total des titres émis est remboursée chaque année. Les titres venant à remboursement sont déterminés par voie de tirage au sort annuel. Le système peut se combiner ou non avec celui des emprunts à lot : les premiers titres sortis étant remboursés à une valeur bien supérieure à leur prix d'achat.

b) *L'AMORTISSEMENT FACULTATIF.* — Dans les emprunts perpétuels, il y a toujours possibilité d'un amortissement facultatif. Dans les emprunts à long terme, cette possibilité existe généralement avant la date d'échéance fixée : à cette date, l'Etat est obligé de rembourser, mais il peut rembourser auparavant s'il le veut. Même si l'interdiction de rembourser avant l'échéance est stipulée, l'Etat peut toujours racheter les titres en bourse.

1<sup>o</sup> *Amortissement par remboursement direct et amortissement par rachat en bourse.* — Si l'Etat achète en bourse ses propres titres d'emprunt, et s'il les détruit, il y a remboursement indirect et diminution de la charge de la dette. Quand le remboursement anticipé est interdit par les stipulations de l'emprunt, on est obligé de recourir aux achats en bourse, si l'on veut malgré tout amortir partiellement avant l'échéance.

Même quand le remboursement anticipé est possible, on peut avoir intérêt à lui préférer le système du rachat en bourse. Si les titres sont cotés au-dessous du pair, l'Etat a moins à déboursier en effet que par remboursement direct. L'opération a également pour conséquence de soutenir le cours de la rente, ce qui affermit le crédit public.

2<sup>o</sup> *Affectation de recettes à l'amortissement.* — L'expérience montre que les Etats sont peu portés à amortir la dette quand ils n'y sont pas obligés. S'il y a des excédents budgétaires, les Parlements ont tendance à les faire servir à des dépenses plus intéressantes au point de vue électoral qu'à la diminution de la dette publique. Aux Etats-Unis seulement on a vu, dans la période récente, des amortissements facultatifs importants sur des fonds budgétaires.

Pour donner à l'amortissement facultatif un certain caractère de régularité, on a été conduit à affecter certaines recettes spéciales à la diminution de la charge de la dette. On crée ainsi une « Caisse d'amortissement » qui reçoit des ressources propres, au moyen desquelles elle procède à des amortissements. Calonne en a créé une en 1784, qui n'a pas réussi ; le baron Louis en a établi une en 1816, qui a vivoté pendant un siècle. En 1926 enfin, on a créé une « Caisse autonome d'amortissement » à laquelle on a donné un statut constitutionnel : on voulait ainsi empêcher que le Parlement ne diminue ses ressources. Celles-ci ont été réintégrées dans le budget général à partir de 1959.

3<sup>o</sup> *Théorie de l'amortissement automatique du Dr Price.* — Au XVIII<sup>e</sup> siècle, un Anglais, le Dr Price, imagina un système d'amortissement automatique qui eut un grand succès : la Grande-Bretagne l'appliqua jusqu'en 1870. L'Etat rachète au départ quelques titres d'emprunt, qu'il conserve. Avec les intérêts de ces titres, il rachète d'autres titres l'année suivante ;

avec les intérêts de l'ensemble, il rachète encore d'autres titres, et ainsi de suite. La théorie mathématique des intérêts composés montre que l'ensemble de la dette peut ainsi être amorti dans un certain temps.

Que le système du D<sup>r</sup> Price ait entraîné l'adhésion des financiers d'alors montre à quel point leur conception des finances était formelle et comptable. Tout son mécanisme repose, en effet, sur le fait que l'Etat continue à verser à *lui-même* les intérêts des titres qu'il détient jusqu'à la fin de l'opération : puisque c'est avec ces intérêts qu'il procède à de nouveaux rachats. Le seul avantage du système est de forcer l'Etat à consacrer une partie de ses ressources à l'amortissement : c'est une façon détournée d'affecter des recettes à l'amortissement. Mais dans la mesure où l'Etat, pour verser à lui-même les intérêts des emprunts en cours d'amortissement dans le système Price, est obligé d'émettre de nouveaux emprunts qui lui coûtent plus cher, l'opération est déficitaire : ce qui explique l'abandon général du système Price.

c) L'AMORTISSEMENT INDIRECT PAR LA DÉPRÉCIATION MONÉTAIRE. — Ce procédé d'amortissement peut paraître choquant. Mais il existe : il est même en fait le procédé le plus efficace et le plus largement employé. Quelle que soit l'étendue de la dépréciation de la monnaie, l'Etat n'est tenu de rembourser et de payer les intérêts que sur la base de la valeur nominale des titres. Celui qui a prêté 1 000 anciens francs à l'Etat en 1914, à 3 %, continue à toucher 30 anciens francs, bien que 1 000 anciens francs 1914 représentent 250 000 anciens francs d'aujourd'hui et 30 anciens francs 1914, 7 500 anciens francs d'aujourd'hui.

1<sup>o</sup> *Les conséquences de l'amortissement par dépréciation monétaire.* — Dans des pays comme la France, où la dépréciation monétaire a été très profonde, où l'inflation a eu notamment deux poussées très fortes après 1914 et après 1940, la situation de la dette publique est tout à fait paradoxale. On pourrait la résumer dans une sorte de loi sociologique, ainsi formulée : le montant de la dette augmente, mais le poids de la dette diminue. La dette publique est passée de 34 milliards en 1913 à 16 000 milliards (anciens francs) en 1968. Mais le pourcentage des charges

de la dette dans les dépenses publiques est passé de 19 % des dépenses budgétaires en 1913 à 3,3 % en 1968 (cf. fig. 14 et 15)

| Années    | Charges<br>d'intérêt<br>(milliards<br>d'anciens francs) | Pourcentage<br>des dépenses<br>publiques |
|-----------|---|--|
| 1913..... | 1   | 19 %                                     |
| 1938..... | 12  | 14,5 -                                   |
| 1968..... | 435   | 3,3 -                                    |

FIG. 14. — Charge annuelle de la dette en France

Sans doute, cette diminution en pourcentage s'explique-t-elle en partie par le fait que certaines autres dépenses publiques ont augmenté dans de fortes proportions. Cependant, même si on tient compte de ce facteur, et si l'on mesure l'importance absolue des charges de la dette publique, et non leur importance relative par rapport aux autres dépenses du budget, on constate que cette importance a diminué par rapport à 1913. Exprimée en francs actuels, la dette publique de 1913 atteindrait 90 milliards : la dette actuelle en atteint 160, malgré deux guerres et deux reconstructions. La dette de 1913 représentait 80 % du revenu national ; celle de 1968 en représente 30 %. On comprend que, dans ces conditions, le problème de l'amortissement, qui tourmentait les financiers classiques, n'ait pratiquement plus d'importance : l'amortissement se fait de lui-même.

Les conséquences sociales en sont évidemment regrettables pour les détenteurs de titres. Mais l'évolution des mœurs tend à réduire beaucoup le nombre de ceux qui investissaient en fonds d'Etat pour assurer leurs vieux jours : le développement des systèmes de retraites et de Sécurité sociale tend à remplacer le 3 % de nos grands-pères.

#### 2° *Les limites de l'amortissement par dépréciation monétaire.*

— Il ne faut pas exagérer cependant la portée de l'amortissement par dépréciation monétaire. Elle est limitée de deux façons. En premier lieu, la dépréciation monétaire n'est pas continue, heureusement. Il y a des périodes de stabilité ou des

| Nomenclature ancienne                           | 1913        | 1920         | 1926         | 1938         | 1945           | 1950           | Nomenclature nouvelle   | 1938         | 1955           | 1958           | 1968            |
|---|-------------|--------------|--------------|--------------|----------------|----------------|---|--------------|----------------|----------------|-----------------|
| <b>1° DETTE INTÉRIEURE</b>                      |             |              |              |              |                |                | <b>1° DETTE NON EXIGIBLE</b>  |              |                |                |                 |
| Dettes perpétuelle . . .                        | 21,9        | 87,4         | 107,0        | 54,6         | 181,9          | 349,1          | a) <i>Dettes intérieures :</i>  |              |                |                |                 |
| Dettes amortissable . . .                       | 3,7         | 35,2         | 35,2         | 169,9        | 327,1          | 311,1          | Dettes perpétuelle . . . . .  | 54,6         | 98,1           | 74,5           | 55,4            |
| Dettes remboursable<br>par annuités . . . . .   | 5,6         | 8,3          | 23,3         | 62,4         | 92,5           | 356,3          | Dettes amortissable à long,<br>moyen et court terme à<br>échéances massives . . . . . | 256,2        | 1 647,6        | 2 532,4        | 1 982,6         |
| Dettes à moyen et court<br>terme . . . . .      | 0,6         | 62,4         | 98,3         | 90,7         | 746,0          | 1 154,5        | Bons du Trésor et traites de<br>dépenses publiques . . . . .                          | 48,7         | 1 795,0        | 2 146,9        | 5 450,4         |
| Dettes envers la banque<br>d'émission . . . . . | 0,2         | 30,8         | 39,8         | 36,1         | 475,8          | 674,7          | Engagement envers la<br>Banque d'émission . . . . .                                   | 30,6         | 704,0          | 1 084,8        | 881,8           |
| <b>2° DETTE EXTÉRIEURE</b>                      |             |              |              |              |                |                | b) <i>Dettes extérieures :</i>  |              |                |                |                 |
|   |             | 1,9          | 1,6          | 6,8          | 8,6            | 1 287,4        | Dettes amortissable à long,<br>moyen et court terme à<br>échéances massives . . . . . | 6,8          | 307,4          | 403,9          | 213,7           |
|   |             |              |              |              |                |                | Crédits ou avances de gou-<br>vernements étrangers ou<br>organismes internationaux    |              | 527,1          | 628,3          | 100,9           |
|   |             |              |              |              |                |                | <b>2° DETTE EXIGIBLE</b>  |              |                |                |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | a) <i>Dettes intérieures :</i>  |              |                |                |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | Emprunts et bons échus . . .  |              | 24,4           | 30,3           | 18,3            |
|   |             |              |              |              |                |                | Bons remboursables à vue .  |              | 458,2          | 720,6          | 654,7           |
|   |             |              |              |              |                |                | b) <i>Dettes extérieures :</i>  |              |                |                |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | Emprunts et bons échus . . .  |              | 10,0           | 133,8          |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | Bons remboursables à vue .  |              | 182,8          | 217,0          | 378,2           |
|   |             |              |              |              |                |                | <b>3° DETTES ANNEXES</b>  |              |                |                |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | Dettes de la Caisse autonome<br>d'amortissement (inté-<br>rieure) . . . . .           | 12,2         | 31,0           | 26,9           |                 |
|   |             |              |              |              |                |                | Dettes du budget annexe des<br>P. T. T. (intérieure) . . . . .                        | 11,4         | 70,9           | 130,1          | 397,5           |
|   |             |              |              |              |                |                | Dettes propres à la R. T. F. . .  |              | 11,2           | 14,2           |                 |
| <b>TOTAUX</b>                                   |             |              |              |              |                |                | <b>TOTAUX :</b>   |              |                |                |                 |
| Dettes intérieures . . . . .                    | 32,0        | 224,1        | 303,6        | 413,7        | 1 823,3        | 2 845,6        | Dettes intérieures . . . . .  | 413,7        | 4 840,4        | 6 760,7        | 9 440,7         |
| Dettes extérieures . . . . .                    | 0           | 1,9          | 1,6          | 6,8          | 8,6            | 1 287,4        | Dettes extérieures . . . . .  | 6,8          | 1 027,3        | 1 383,0        | 692,8           |
| <b>DETTE TOTALE . . . . .</b>                   | <b>32,0</b> | <b>226,0</b> | <b>305,2</b> | <b>420,5</b> | <b>1 831,9</b> | <b>4 133,0</b> | <b>DETTE TOTALE . . . . .</b>   | <b>420,5</b> | <b>5 867,7</b> | <b>8 143,7</b> | <b>10 133,5</b> |

Fig. 15. — Évolution de la dette publique en France (1913-1968)  
(en milliards d'anciens francs)

N. B. — Il s'agit ici de la dette résultant des opérations d'emprunt, mais il faut tenir compte aussi des engagements à vue correspondant aux dépôts des correspondants du Trésor (voir p. 178).

périodes de dépréciation très lente, pendant lesquelles la charge de la dette augmente : elle a augmenté par exemple entre 1920 et 1939. Les fortes poussées de dépréciation monétaire correspondent surtout aux guerres : il est à espérer qu'elles ne se renouvelleront pas.

D'autre part, la tendance aux emprunts indexés a pour effet de limiter parallèlement l'amortissement par dépréciation. Si cette tendance se généralisait, si tous les emprunts étaient indexés, le problème de l'amortissement se poserait avec la même acuité qu'au XIX<sup>e</sup> siècle. On peut se demander d'ailleurs si une certaine hostilité des services du ministère des Finances aux emprunts indexés ne vient pas de cette crainte de voir se développer une dette que l'inflation ne pourrait pas réduire : car la réduction de la charge de la dette par ce jeu de l'inflation aboutit à freiner le développement de l'inflation elle-même, en réduisant les dépenses publiques (mais les dépenses publiques n'ont qu'une part très secondaire dans l'inflation, malgré la croyance courante).

Sur la technique de l'emprunt, outre les ouvrages cités p. 148, on consultera G. JEZE, *La technique du crédit public* (cours de finances publiques professé à la Faculté de Droit de Paris), 1923, 1924, 1926, 1936 et 1937 ; P. ALLIX et F. BLOCH-LAINÉ, *Finances publiques*, t. II et III (cours professé à l'Institut d'Études politiques de Paris), 1955 ; A. ROCA, *La Caisse d'amortissement*, 1935 ; P. SOLANET, *La Caisse des Dépôts et Consignations*, 1942. — Sur la dette publique, cf. le n° 160 (avril 1962) de *Statistiques et études financières* et le n° 214 (octobre 1966) ; voir aussi : W. WITHERS, *The public debt*, New York, 1945, et *The retirement of national debt*, Londres, 1932 ; *L'amortissement de la dette publique* (Travaux de l'Institut international de Finances publiques), 1939 ; les rapports annuels du Conseil national du Crédit et les comptes rendus annuels des opérations de la Banque de France. — Sur l'emprunt indexé 1956, cf. le n° 102 de *Statistiques et études financières* (juin 1957).

L'ÉVOLUTION DE LA DETTE PUBLIQUE EN FRANCE. — Il faut distinguer entre l'évolution du capital de la dette et l'évolution de la charge annuelle représentée par le service des intérêts et des annuités d'amortissements. Il faut distinguer également entre l'évolution apparente et l'évolution réelle.

Le tableau ci-contre (fig. 15) montre l'évolution apparente en capital. L'évolution réelle est moindre, à cause de la dépréciation monétaire. Exprimée en francs 1968, la dette publique, au sens strict, de 1913 représenterait près de 80 milliards. La dette publique de 1938 représenterait 170 milliards en francs 1968, soit un chiffre supérieur des deux tiers à la dette publique

actuelle. Pour mesurer l'évolution réelle de la charge annuelle de la dette, il ne suffit pas de faire entrer en ligne de compte la dépréciation monétaire : il faut également tenir compte de l'accroissement de l'ensemble des dépenses publiques. Le meilleur système consiste alors à évaluer la charge annuelle de la dette en pourcentage des dépenses publiques, comme on l'a fait pour 1913, 1938 et 1968, p. 175.

A la dette publique au sens strict, c'est-à-dire celle qui résulte des engagements contractés par l'Etat à la suite d'opérations d'emprunt, il convient d'ajouter, pour prendre une vue d'ensemble de l'« endettement public », les engagements à vue résultant des dépôts au Trésor de l'ensemble de ses « correspondants ». Ces dépôts sont passés de 29 milliards en 1959 à 60 milliards en 1968.

LA LOTERIE NATIONALE. — On pourrait considérer la Loterie nationale comme un emprunt d'un type particulier. Certains détenteurs de billets, tirés au sort, reçoivent une somme beaucoup plus considérable que celle versée à l'Etat ; les autres ne reçoivent rien. Divers Etats ont ainsi établi des loteries, notamment la France. La Loterie nationale, dans sa forme actuelle, a été instaurée en 1936 et plusieurs fois remaniée depuis lors. Ses recettes ont été successivement affectées à diverses œuvres d'intérêt général : certaines industries d'Alsace et Lorraine, les collectivités publiques des régions libérées, le Secours national puis l'Entraide française, etc.

Le rendement de la Loterie nationale est assez peu important (200 millions de F en 1970) : les lots absorbent 60 % de l'émission et les frais généraux s'élèvent à environ 3 %. On a beaucoup reproché à la Loterie nationale son immoralité : le jeu étant un vice qu'il n'appartient pas à l'Etat de favoriser. Il ne faudrait rien exagérer à cet égard : la Loterie ne permet qu'une forme atténuée du jeu, qui n'a rien d'un vice à proprement parler. Le fait que l'Etat s'en serve n'est pas plus immoral que l'usage des loteries dans les fêtes de charité, pour les œuvres d'assistance, etc. On ne peut en dire autant, évidemment, du cas des finances publiques d'un petit Etat comme celui de Monaco, qui reposent essentiellement sur le produit des jeux du Casino : ici, l'immoralité est flagrante (l'indépendance fictive de l'Etat monégasque a pour principale raison d'être, d'ailleurs, de permettre aux entreprises qui y ont leur siège social d'échapper à l'impôt).

Sur les loteries d'Etat, cf. le catalogue de l'exposition organisée au Musée Carnavalet par la Loterie nationale, intitulée *Histoire abrégée des banques, tontines et loteries faites en France de 1539 à 1933*, 1936 ; également J. HANDESLMANN, *La loterie d'Etat en Pologne*, Thèse, Nancy, 1933. — Sur la Loterie nationale, cf. le n° 152 (août 1961) de *Statistiques et études financières*.

### SECTION III. — Le Trésor public

On parle beaucoup du Trésor, mais on le définit peu. Les manuels classiques considèrent le Trésor à la fois comme une caisse, où sont déposés les fonds de l'Etat, et comme une acti-

tivité de crédit à court terme, chargée d'équilibrer à tous moments les rentrées et sorties de fonds (ce qui correspond à la définition courante de la trésorerie). C'est bien là, sans doute, la fonction originaire du Trésor.

Mais, dans les finances modernes, le rôle du Trésor est beaucoup plus développé. A ses fonctions de caisse et de banque, il ajoute une action de contrôle sur l'ensemble des activités financières de la nation. Il tend enfin à devenir l'un des instruments par lesquels l'Etat se procure des ressources : à côté des ressources budgétaires et de l'emprunt, on parle couramment aujourd'hui de ressources de trésorerie, auxquelles on peut rattacher les ressources monétaires. On consacrera une étude spéciale à ces activités du Trésor comme moyen de recettes, après un examen général de l'évolution du rôle du Trésor public.

## § 1. LES FONCTIONS GÉNÉRALES DU TRÉSOR

Le terme « Trésor » est employé dans deux sens. Tantôt il sert à désigner les caisses de l'Etat elles-mêmes : par exemple, on parle de la situation du Trésor, du déficit du Trésor, etc. Tantôt il sert à désigner une administration publique : on étudiera par exemple le rôle de l'agent judiciaire du Trésor, l'action du Trésor sur le marché financier ou les changes, etc. Sans doute, ces deux définitions sont liées : le Trésor-administration, c'est le service public chargé de la gestion du Trésor-caisse. Mais l'évolution des finances publiques a tendu à élargir de plus en plus la seconde définition par rapport à la première : l'administration du Trésor, primitivement confinée ou presque dans la gestion de la caisse du Trésor, a vu son rôle s'élargir considérablement ces dernières années. En pratique, c'est elle qui participe directement à l'une des fonctions essentielles que la science moderne reconnaît aux finances publiques : assurer l'équilibre général de la monnaie et de l'économie. Elle le fait grâce à un pouvoir nouveau très important, qui a été aujourd'hui reconnu à l'Etat, et qui est précisément confié à l'administration du Trésor : le contrôle du marché monétaire et du marché financier. On a dit du Trésor qu'il est la face monétaire des finances publiques, tandis que le budget en est la face administrative.

### A) *Les fonctions originaires du Trésor*

Les financiers classiques reconnaissent traditionnellement au Trésor deux fonctions essentielles : la fonction de caissier de l'Etat et celle de banquier de l'Etat. Ce point de vue n'est pas faux, bien que la seconde formule ne corresponde pas exactement à la réalité. Mais il a le tort de vouloir assimiler l'activité du Trésor public à celle des entreprises privées. Par sa nature et son rôle, le Trésor public est original. Ses fonctions traditionnelles sont bien des fonctions de caisse et de banque : mais ces fonctions étaient exercées avant que le comte Mollien et le baron Louis ne créent le Trésor tel que nous le connaissons. L'originalité des fonctions traditionnelles du Trésor public en France, c'est la manière dont il les exerce. Sous cet angle, deux idées apparaissent fondamentales : la centralisation des fonds par le Trésor et leur aménagement.

a) LA CENTRALISATION DES FONDS. — « L'histoire montre qu'un Etat ne peut jouir d'une pleine autonomie et ne peut exercer une pleine souveraineté que lorsqu'il a réussi à centraliser entre ses mains la totalité des services financiers, à encaisser tous les revenus auxquels il a droit, pour payer lui-même toutes les dépenses dont il a la charge, sur toute l'étendue du territoire » : par cette phrase, M. Bloch-Lainé, alors directeur du Trésor, définissait en 1952 la raison d'être de son service en même temps que la philosophie de la réforme introduite dans nos institutions financières par Mollien et Louis au début du XIX<sup>e</sup> siècle.

1<sup>o</sup> *Le mécanisme de la centralisation des fonds.* — L'institution du Trésor public a consisté d'abord à créer une administration spéciale, chargée de recevoir les fonds (perception des recettes) et d'effectuer les paiements. On créa ainsi le corps des comptables du Trésor, comprenant dans chaque département, sous l'autorité du trésorier-payeur général, un receveur particulier des Finances et des percepteurs. Ce corps fut placé sous l'autorité des ministres des Finances.

On s'est demandé si les réformateurs n'avaient pas pensé aller plus loin, et faire de ce corps du Trésor une sorte de magistrature indépendante. Les agents du Trésor sont assermentés,

comme des officiers ministériels ou des magistrats ; ils échappent assez largement dans les départements à l'autorité du préfet. Ils ont d'ailleurs un statut différent des autres fonctionnaires, à la fois par l'exigence d'un cautionnement, et par le fait qu'ils sont plus ou moins intéressés aux opérations qu'ils réalisent (cf. p. 162). Un mémoire officiel publié en 1866 définissait ainsi le Trésor comme un « établissement particulier ». En fait, il n'a jamais eu vraiment ce caractère, et il est intégré aujourd'hui dans l'administration. Malgré tout, il y conserve une position autonome, et à certains égards privilégiée.

Le corps des comptables du Trésor a été constitué dès l'origine sur la base d'une séparation par rapport aux administrateurs, c'est-à-dire aux autorités qui prennent les décisions d'exécution du budget. Le principe de la séparation des administrateurs et des comptables domine ainsi toute la procédure d'exécution budgétaire comme on le verra plus loin (p. 318) : il est en réalité un principe de séparation des administrateurs et du Trésor.

Une fois organisé ce service public du Trésor, on l'a chargé de recevoir tous les fonds, de percevoir toutes les recettes et de faire tous les paiements. A l'unité d'administration, centralisée sous l'autorité du ministre des Finances, a correspondu l'unité de caisse, qui assure le contrôle sur tous les fonds publics.

2° *Les conséquences de la centralisation des fonds.* — On insiste aujourd'hui sur son importance au point de vue de la centralisation administrative et politique. Mais, à l'époque où le comte Mollien et le baron Louis ont créé le Trésor public en France, la réforme présentait une importance plus grande encore au point de vue de l'indépendance par rapport aux puissances financières privées.

α) Séparation du Trésor public et des puissances financières privées. — Sous l'ancienne France, le Trésor public était en partie géré par des financiers privés. Les impôts indirects étaient affermés, ce qui enlevait à l'Etat la perception des recettes correspondantes. Beaucoup d'emprunts étaient faits auprès des banques, des fermiers généraux ou d'autres entreprises privées. Enfin, en attendant la rentrée des impôts ou dans les périodes de déficit, l'Etat dépendait des banquiers privés pour

son fonctionnement. L'institution du Trésor public centralisé a été l'une des étapes importantes sur le plan de cette séparation entre finances publiques et finances privées : la suppression de l'affermage des impôts l'avait précédée, l'abandon progressif de l'affermage des emprunts l'a suivie.

β) Centralisation politique et administrative. — Il est exact que la centralisation financière va de pair avec la centralisation politique. Dans la Grèce antique, la force de la Confédération athénienne au temps de Périclès coïncidait avec le fait que toute la trésorerie des alliés était concentrée entre les mains d'Athènes. Dans l'Empire romain, le Trésor était de même centralisé à Rome, en deux caisses, celle de l'Etat et celle de l'Empereur, gérées par de hauts fonctionnaires.

L'unité de caisse du Trésor public en France a eu pour conséquence d'accentuer l'emprise de l'Etat sur toutes les collectivités administratives, et notamment sur les collectivités locales. Avant son instauration, de multiples caisses traduisaient le désordre administratif de l'Ancien Régime et le foisonnement des autonomies particulières. Aujourd'hui, tous les services publics et toutes les collectivités versent leurs fonds dans une caisse unique. Même les départements et les communes n'ont pas leur propre trésorerie : leurs recettes sont perçues par les comptables du Trésor public de l'Etat (du seul Trésor public existant en France), leurs dépenses payées par eux, leurs fonds gérés par leurs soins. Cependant, le développement des services publics industriels et commerciaux et des entreprises nationales a eu pour effet de porter atteinte à l'unité de caisse et à la centralisation : la Régie Renault, le Gaz de France, l'E. D. F., etc., ont leur propre caisse, totalement distincte de celle de l'Etat.

L'établissement de l'unité de caisse au profit du service public du Trésor s'est accompagné d'ailleurs de l'attribution à ses agents d'un droit de contrôle sur l'ensemble de l'exécution du budget, qu'on décrira plus loin assez longuement (p. 340). Ce contrôle a évidemment renforcé la centralisation.

b) L'AMÉNAGEMENT DES FONDS. — Grâce à l'unité de caisse, et à l'unité de gestion de cette caisse par l'administration du Trésor, celui-ci peut assurer l'aménagement des fonds, à la fois dans l'espace et dans le temps. La direction du Trésor au

ministère des Finances s'appelait autrefois direction du « Mouvement général des fonds » : ce titre imagé et précis définit bien le rôle du Trésor dans l'aménagement des fonds, et son importance.

1<sup>o</sup> *Aménagement dans l'espace.* — Le problème n'a plus qu'une signification historique : mais il avait autrefois une grande importance. Certaines caisses sont excédentaires, d'autres sont déficitaires : il s'agit d'opérer des compensations entre les unes et les autres. Autrefois, les paiements avaient lieu essentiellement en espèces. Ces espèces étaient centralisées au chef-lieu du département, dans la caisse du trésorier-payeur général : celui-ci assurait la compensation entre les caisses locales à l'intérieur de son département. Ensuite, il rendait compte à Paris, à la direction du Mouvement général des fonds, de la situation globale. La direction ordonnait alors, soit au trésorier-payeur général de verser les excédents à la Caisse centrale, s'il en avait, soit à la Caisse centrale d'approvisionner en espèces le trésorier, si sa caisse était déficitaire. Ces opérations étaient longues et nécessitaient des transports matériels onéreux et risqués. On a essayé de les simplifier en autorisant tout comptable à s'approvisionner en espèces auprès d'un autre, moyennant récépissé, ce qui évitait les mouvements vers Paris, aller et retour.

Aujourd'hui, la simplification est très grande à cause du développement des règlements par simple jeu d'écritures. La création du service des chèques postaux, en 1919, a été un élément décisif dans ce domaine. Les comptables demeurant dans des villes où la Banque de France n'a pas de succursales versent leurs fonds à un compte postal et retirent des fonds de ce compte : les comptes postaux sont reliés aux succursales de la Banque de France pour les transferts matériels de fonds. Le mouvement général de fonds se traduit essentiellement par des écritures, et les rapports entre les comptables locaux et le Trésor central à cet égard résident surtout dans la tenue d'une « comptabilité des mouvements de fonds ».

2<sup>o</sup> *Aménagement des fonds dans le temps.* — Dans la conception classique du Trésor, cet aménagement dans le temps se faisait essentiellement dans le cadre de l'année. Cependant, des aménagements particuliers sur de plus longues périodes pou-

vaient exceptionnellement avoir lieu, dans le cadre des « comptes spéciaux ».

α) L'aménagement annuel des recettes et dépenses budgétaires. — Il n'y a pas un parallélisme rigoureux entre la rentrée des recettes de l'État et le paiement des dépenses. Au début de l'année, par exemple, les impôts ne sont pas encore rentrés et les caisses restent à peu près vides (sauf s'il existe des excédents de l'année précédente) : cependant certaines dépenses doivent être payées sans retard. Le rôle du Trésor est d'ajuster ainsi dans le temps recettes et dépenses : il le fait en empruntant à très court terme, en attente de la rentrée des recettes prévues au budget. C'est là le problème classique de la trésorerie dans les entreprises privées, que celles-ci résolvent par l'appel aux banques : les banques sont précisément les institutions qui fournissent aux particuliers des fonds de trésorerie, moyennant rémunération.

Le Trésor public utilisait à l'origine des procédés analogues et obtenait des fonds des banquiers privés. Peu à peu, il s'est libéré de leur tutelle en s'adressant directement à la Banque de France (avances de la Banque d'émission) ou en émettant dans le public des bons à court terme (bons du Trésor). On verra plus loin que ces procédés, d'abord circonscrits étroitement au domaine de la trésorerie proprement dite, ont fini par devenir de véritables sources de recettes pour l'État : c'est-à-dire qu'au lieu de se faire avancer des fonds dans le cadre d'un budget, en attente de la perception des recettes de ce budget, avec lesquelles ces fonds étaient remboursés, le Trésor a emprunté au-delà des recettes budgétaires prévues, de façon à combler le déficit du budget (cf. p. 190 et suiv., et p. 233).

β) L'aménagement sur plusieurs années : les comptes spéciaux du Trésor. — Certaines dépenses publiques ont un caractère provisoire : elles doivent être compensées par des rentrées correspondantes. Ainsi, les avances remboursables faites par l'État aux industriels pour leur permettre d'équiper leurs entreprises seront annulées par les remboursements correspondants. Inversement, certaines recettes sont également apparentes et provisoires : par exemple, le dépôt de cautionnements par les comptables, car ces cautionnements devront être remboursés

lorsque les agents publics quitteront leur charge. On n'inscrit donc pas dans l'ensemble des recettes et dépenses publiques, les dépenses et recettes présentant ce caractère provisoire, et on ouvre pour chacune d'elles des comptes à part dans les écritures du Trésor : les « comptes spéciaux ». Ces comptes réalisent un aménagement sur plusieurs années des recettes et dépenses publiques.

On retrouvera plus loin le procédé, en étudiant la règle de l'unité budgétaire (cf. p. 270). Son principe est inattaquable. Mais il a donné lieu à beaucoup d'abus. Certains comptes spéciaux servaient simplement à diminuer artificiellement les dépenses budgétaires : on y inscrivait des dépenses qui n'avaient aucune chance réelle d'être compensées par des rentrées ultérieures. Il existait ainsi au 31 décembre 1947 plus de 400 comptes spéciaux. La loi de finances du 6 janvier 1948 en a supprimé plus de 300. D'autres réformes ont réintégré les comptes spéciaux dans le budget (cf. p. 275).

### B) *Les fonctions nouvelles du Trésor*

Par ses fonctions traditionnelles, le Trésor était habitué aux opérations bancaires et se trouvait en contact étroit avec le marché financier et surtout avec le marché monétaire. Quand l'évolution de l'Etat l'a conduit à exercer un certain contrôle sur ces marchés, c'est tout naturellement le Trésor public qui a été chargé d'assurer ce contrôle. Il se trouve ainsi jouer un rôle de premier plan dans l'exercice d'une des fonctions essentielles des finances publiques modernes : maintenir l'équilibre de la monnaie et régulariser l'économie. Les financiers classiques ne considéraient qu'un seul équilibre financier : l'équilibre des recettes et des dépenses publiques. Les financiers modernes estiment qu'il y en a deux autres, dont l'Etat ne peut se désintéresser : l'équilibre des offres et demandes de capitaux, l'équilibre des entrées et sorties de devises étrangères. L'intervention de l'Etat à ces deux points de vue se fait surtout par l'intermédiaire du Trésor.

D'autre part, le développement des entreprises mixtes, dont le capital appartient partie à des particuliers, partie à l'Etat, a

engendré une autre fonction nouvelle du Trésor : c'est lui qui détient les participations que l'Etat possède ainsi dans les entreprises mixtes et qui exerce les droits correspondants sur la gestion de celles-ci.

a) LE TRÉSOR ET LE MARCHÉ DES CAPITAUX. — On se bornera à quelques indications générales à cet égard, la matière supposant une connaissance approfondie des mécanismes bancaires et boursiers. L'idée essentielle est qu'on a essayé d'instaurer un contrôle du marché des capitaux, un contrôle du crédit, le Trésor jouant un rôle fondamental dans ce contrôle.

1° *Le contrôle du crédit.* — Le crédit a une importance considérable sur l'activité économique. Si les entrepreneurs qui voudraient développer leur entreprise ne trouvent pas de crédit pour faire face aux frais nouveaux d'équipement, ou s'ils trouvent du crédit trop cher (c'est-à-dire à taux d'intérêt trop élevé), ils renonceront, et l'économie nationale sera gênée dans son développement. Si le crédit est trop abondant, par contre, il y a risque d'un emballement de l'économie, pouvant entraîner des crises. Maintenir l'équilibre du crédit est un moyen d'assurer un développement équilibré de l'économie nationale : d'où l'idée d'un contrôle de l'Etat à cet égard.

α) *Contrôle quantitatif.* — On peut d'abord concevoir un contrôle global, quantitatif, l'Etat intervenant soit pour restreindre les offres de crédit, soit pour les développer. Les moyens d'action peuvent être très variés à cet égard. La hausse ou la baisse du taux de l'escompte par la Banque de France est classique. L'émission d'emprunts publics, accroissant la demande de capitaux, restreint le crédit disponible pour les particuliers. L'octroi de crédits d'Etat aux entreprises l'accroît au contraire.

La politique quantitative du crédit mise en œuvre depuis 1948 repose essentiellement sur le contrôle de la liquidité bancaire au moyen des « planchers de bons du Trésor » et des « plafonds de réescompte ». En 1960, on a ramené de 25 % à 20 % le montant minimum des valeurs du Trésor que les banques doivent conserver en portefeuille. Toutefois, afin d'éviter que cette mesure n'entraîne une formation excessive de liquidités, les banques ont été invitées à maintenir un rap-

port minimum entre certains emplois (avoirs en caisse, bons du Trésor, effets mobilisables) et leurs dépôts. Le « coefficient de trésorerie », à la suite d'un nouvel abaissement du plancher des bons du Trésor, a été fixé à 32 %. En 1963, il a été porté à 36 % et le plancher des bons du Trésor abaissé d'abord à 15 %, puis à 10 % en 1964. D'autre part, un nouveau système de contrôle, assez brutal, a été mis en œuvre : il consiste à limiter globalement l'augmentation des crédits consentis par les banques.

En 1967, le plancher de bons du Trésor, abaissé à 5 % en 1966, a été progressivement réduit puis complètement supprimé. Quant au système du coefficient de trésorerie, il a été remplacé par un système de réserves obligatoires auprès de l'institut d'émission.

β) Contrôle qualitatif. — On reproche au contrôle quantitatif d'être grossier et approximatif. Pour exercer une influence sur l'économie, un contrôle qualitatif est bien préférable : on facilitera l'obtention de crédits par les entreprises dont le développement est jugé particulièrement utile à l'économie nationale, on rationnera plus ou moins étroitement le crédit des autres. Plus efficace, le contrôle qualitatif est aussi beaucoup plus difficile à manier.

2° *Le Trésor et le contrôle du crédit.* — Le contrôle du crédit n'est pas intégralement assuré par le Trésor public. La Banque de France, par le mécanisme de l'escompte, a toujours exercé une tutelle sur l'ensemble des banques : depuis 1945, où elle a été nationalisée, elle est placée sous l'autorité de l'État, bien que ses dirigeants aient pratiquement une certaine indépendance. Les grandes banques ont été également nationalisées à la même date, et l'ensemble des banques soumises à l'autorité d'un Conseil national du Crédit. En général, le Trésor a peu d'influence directe sur les institutions bancaires. Il lui reste malgré tout une triple action sur le crédit.

α) Action sur le secteur public bancaire. — A côté des banques privées et des banques nationalisées (qui demeurent, par leurs fonctions, dans le système bancaire de droit commun), il existe un secteur bancaire proprement public, formé d'organismes plus ou moins directement gérés par l'État. La plupart servent à fournir du crédit à des conditions avantageuses à des

clients que des banques ordinaires négligent plus ou moins. Tels sont par exemple : le Crédit agricole, le Crédit hôtelier, le Crédit national (d'abord fondé pour réparer les dommages de guerre, il a servi ensuite à faire crédit aux petites et moyennes entreprises), le Crédit foncier (prêts immobiliers et notamment prêts à la construction), le Crédit coopératif, la Caisse centrale de Coopération économique, la Banque du Commerce extérieur, la Caisse des Marchés (crédit aux fournisseurs de l'Etat et des collectivités publiques), les Caisses de Crédit municipal (Monts-de-Piété), les Chèques postaux, etc. Le Trésor exerce une action directe sur ces organismes, en ce sens qu'il leur fournit des capitaux, à la fois comme dotations initiales et comme fonds de roulement : en contrepartie, il contrôle très étroitement leur action. D'autres organismes de crédit du secteur public fournissent au contraire des capitaux au Trésor : Caisse des Dépôts et Consignations, Caisses d'Épargne, Sécurité sociale, etc.

β) Action sur le marché des valeurs mobilières (bourses). — L'intervention du Trésor est ici plus générale. Si les banques échappent sauf exception au contrôle du Trésor, les bourses sont directement placées sous sa tutelle. Les agents de change et les courtiers sont nommés par le ministre des Finances ; le directeur du Trésor est commissaire du gouvernement près de la Bourse de Paris et les trésoriers généraux près des bourses de province ; un Comité des Bourses, où siège le directeur du Trésor, assure la discipline professionnelle, fixe les taux de courtage, etc. D'autre part, toutes les émissions de valeur mobilière supérieure à 25 millions, sont soumises à autorisation du ministre des Finances, qui contrôle leur opportunité économique ; de même toute introduction en bourse de valeurs étrangères. Enfin, le Trésor contrôle les introductions à la cote et surveille les transactions, aidé par la police spéciale de la bourse.

γ) Action par les emprunts publics. — Il faut rappeler enfin que l'émission d'emprunts par l'Etat ou les collectivités publiques accroît la demande de capitaux et joue un rôle non négligeable sur le marché. Le Trésor, par ses émissions de bons, exerce ainsi une action importante. On notera qu'ici le point de vue financier traditionnel (procurer des ressources à l'Etat) peut entrer en conflit avec un point de vue moderne (assurer

l'équilibre du marché des capitaux) : un emprunt nécessaire pour procurer des ressources pouvant exercer une action néfaste sur le marché des capitaux.

b) LE TRÉSOR ET L'ACTION SUR LES CHANGES. — L'équilibre entre les entrées et les sorties de devises étrangères assure l'équilibre de la monnaie nationale par rapport à ces devises étrangères. Cet équilibre repose avant tout sur l'équilibre des importations et exportations. Mais des spéculations sont aussi possibles : ceux qui n'ont pas confiance dans le franc achètent des dollars par exemple, sans qu'ils en aient besoin pour payer des importations. D'où l'idée de contrôler les changes, c'est-à-dire le marché des devises étrangères. Le Trésor joue un rôle important à cet égard.

1<sup>o</sup> *Les opérations du Trésor à l'étranger.* — Certaines dépenses publiques sont payées à l'étranger et nécessitent des devises : par exemple, les frais des ambassades, les achats de matériel d'armement, etc. Le Trésor public est conduit ainsi à acheter des devises. Il faut mettre à part l'aide américaine après 1945, d'abord économique, puis militaire, qui a consisté à mettre des devises à la disposition du Trésor pour des achats aux Etats-Unis, le mécanisme de ceux-ci étant assez compliqué quand ils étaient faits par des importateurs privés.

2<sup>o</sup> *Le Fonds de stabilisation des changes.* — En 1936 a été créé un Fonds de stabilisation des changes organisé par la Banque de France, mais suivant les directives du Trésor public. Le rôle de ce fonds a beaucoup varié. En régime de changes libres, jusqu'en 1939, le Fonds de stabilisation avait pour but d'assurer l'équilibre du franc sur le marché des devises, en vendant des francs et en achetant des devises étrangères si le franc montait, en achetant des francs et en vendant des devises étrangères s'il baissait. Le fonds était alimenté par le Trésor public : il n'était d'ailleurs qu'un compte spécial du Trésor.

En régime de contrôle des changes, de 1939 à 1967, le Fonds de stabilisation avait le monopole de toutes les opérations sur les devises : aucune devise étrangère ne pouvait en principe être achetée ni vendue que par l'intermédiaire du Fonds de stabilisation. La loi du 28 décembre 1966 a substitué le principe de la liberté des changes à celui de l'interdiction des règlements

extérieurs sauf dérogations. La convertibilité du franc en monnaie étrangère est instituée, sous réserve d'une surveillance pour certaines opérations (allant de la simple déclaration jusqu'à l'autorisation préalable). Le contrôle des changes a été rétabli à titre provisoire en 1968.

c) LE TRÉSOR ET LES PARTICIPATIONS PUBLIQUES. — Un grand nombre d'entreprises ont aujourd'hui une forme mixte, une partie du capital appartenant à des particuliers, une partie appartenant à l'État. Celui-ci a donc des « participations » dans ces entreprises, sous formes d'actions, d'obligations, etc. C'est le Trésor qui assure la gestion de ces participations publiques, et qui exerce les droits qui appartiennent de leur fait à l'État.

1<sup>o</sup> *Les droits de l'État en tant qu'actionnaire.* — L'État a d'abord des droits en tant qu'actionnaire ordinaire. Il participe aux assemblées générales, il y vote, il perçoit des dividendes, etc. On notera que, se fondant sur l'exemple des groupes financiers privés, l'État tend à réduire le pourcentage de ses participations. On admet que des participations de l'ordre du tiers et même du quart suffisent pour avoir le contrôle d'une affaire, et qu'il n'est pas nécessaire d'y être majoritaire.

Le Trésor n'apparaît pas toujours lui-même dans les entreprises mixtes. Le plus souvent possible, il fait agir à sa place des organismes intermédiaires : Caisse des Dépôts, Caisse centrale de Coopération économique, etc.

2<sup>o</sup> *Le contrôle particulier de l'État.* — En plus de ses droits d'actionnaire normal, l'État exerce sur les entreprises où il a des participations un droit de contrôle. Il y a d'abord un contrôle permanent qui est assuré par un corps spécial de fonctionnaires, les contrôleurs d'État. Il existe également depuis 1948 un contrôle de la « Commission de vérification des comptes des entreprises publiques » qui est une sorte d'annexe de la Cour des Comptes (cf. p. 348).

## § 2. LES RESSOURCES DE TRÉSORERIE

Une des plus importantes évolutions du Trésor a consisté à en faire un moyen pour l'État de se procurer des ressources. Certes, le Trésor a toujours servi à trouver de l'argent dispo-

nible. Mais cet argent n'était qu'une anticipation de recettes budgétaires : par le Trésor, l'État faisait seulement rentrer quelques mois à l'avance le produit de ses recettes ; à cela répondait l'idée même de « trésorerie ». Aujourd'hui, la pratique est différente. Quand les recettes budgétaires et les ressources d'emprunts proprement dits ne suffisent pas à couvrir les dépenses publiques, on charge le Trésor de trouver les ressources complémentaires. Cette situation, autrefois exceptionnelle, est aujourd'hui normale. La différence entre les ressources budgétaires (impôt, domaine, parafiscalité) et les dépenses totales de l'État constitue « l'impasse ». Cette « impasse » est normalement couverte par le Trésor (le recours aux emprunts proprement dits étant exceptionnel). En 1958, l'impasse était de 690 milliards (anciens francs), soit 11 % des dépenses de l'État.

Les procédés que le Trésor emploie à cet égard sont considérés par l'opinion publique comme assez mystérieux. Cela s'explique par le fait que certains d'entre eux sont techniquement assez difficiles à comprendre. Dans leur principe, cependant, les moyens de recettes employés par le Trésor n'ont rien de mystérieux : ils se ramènent presque tous soit à emprunter dans le public, soit à obtenir des émissions de billets de la Banque de France.

### A) *Les emprunts du Trésor*

On a eu l'occasion, à propos de l'étude des emprunts publics, de parler des emprunts du Trésor. Il faut reprendre ici la question dans son ensemble. On se bornera d'ailleurs à examiner la forme la plus courante et la plus développée des emprunts de trésorerie : les bons du Trésor. Il existe d'autres formes d'emprunts de trésorerie, parfois indirectes : tels le paiement par traites des fournisseurs publics (qui les oblige à faire crédit à l'État pendant la durée de la traite), l'utilisation des disponibilités des correspondants, etc.

a) L'ÉVOLUTION DES BONS DU TRÉSOR. — La guerre de 1914 marque à cet égard un changement d'orientation fondamental : c'est d'elle que date l'utilisation des bons du Trésor comme moyens de ressources publiques.

1° *Les bons du Trésor avant 1914.* — Avant 1914, les bons du Trésor servaient à anticiper la rentrée des recettes budgétaires, sans ouvrir à proprement parler des ressources nouvelles. Ils présentaient deux caractères essentiels : leur émission ne dépassait pas le montant prévu des recettes budgétaires ; cette émission se faisait surtout auprès des banques.

α) Le caractère limité de l'émission. — Les bons du Trésor étaient, dans leur conception primitive, des moyens de trésorerie au sens propre du terme. Cela veut dire qu'ils servaient à procurer à l'Etat l'argent nécessaire à payer ses dépenses immédiates en attendant les rentrées fiscales. On n'émettait donc pas plus de bons que les recettes normales ne permettaient d'en rembourser. Et la rentrée de ces recettes normales servait à rembourser les bons émis. Les bons étaient donc des bons à très court terme, servant à ajuster de façon saisonnière les dépenses et les recettes de l'Etat. Ce cadre saisonnier pouvait être exceptionnellement dépassé, mais le principe subsistait que l'émission ne devait pas excéder le montant des ressources normalement escomptées dans un proche avenir, lesquelles servaient à rembourser les bons en circulation.

β) Le caractère bancaire de l'émission. — Primitivement, les bons du Trésor n'étaient pas placés dans le public de façon normale. Il s'agissait de grosses coupures, placées essentiellement auprès des banques, qui jouaient ainsi dans la trésorerie de l'Etat un rôle à peu près analogue à celui qu'elles remplissaient dans les trésoreries privées. Toutes proportions gardées, on pouvait comparer ces bons du Trésor première manière aux traites ou autres effets à court terme employés par les entreprises. Leur émission ne donnait pas lieu à publicité, d'ailleurs, et l'opinion n'en était même pas informée.

2° *Les bons du Trésor depuis 1914.* — Les bons du Trésor ont servi en partie à financer la guerre de 1914, puis la reconstruction qui a suivi : ils ont pris un très grand développement, exagéré même car il a conduit aux difficultés de 1924-1926. Ce faisant, ils ont changé complètement de caractère.

α) Le caractère public de l'émission. — Désormais, l'émission des bons a un caractère public. Certes, les banques continuent à en souscrire une bonne partie : car elles trouvent là un pla-

cement fructueux à court terme pour les disponibilités déposées par leurs clients. Mais le public est désormais largement appelé à participer à l'émission. Une propagande est faite autour des bons du Trésor, plus ou moins analogue à celle qui entoure les émissions d'emprunts proprement dits. Cependant, l'émission des bons du Trésor ayant un caractère plus ou moins permanent, cette propagande est elle-même permanente : elle est donc moins intense, moins concentrée que celle utilisée pour les emprunts. On l'accroît à certains moments, quand il apparaît nécessaire d'augmenter l'émission des bons. Un des éléments essentiels de cette propagande est la dénomination des bons. En 1914, un titre excellent avait été trouvé : « Bons de la Défense nationale » ; depuis lors, on a connu successivement les bons d'Armement, les bons d'Épargne, les bons de la Libération, etc.

Les bons ont changé de caractère dans leur présentation. Il ne s'agit plus seulement de grosses coupures : au contraire, on s'est ingénié à mettre en circulation, à côté de coupures moyennes, des petites coupures accessibles au public le plus large. Au 30 avril 1962, 48 % des bons en circulation étaient entre les mains du public, et 52 % avaient été souscrits par les banques, les assurances, la Caisse des Dépôts, etc.

β) Le caractère illimité de l'émission. — On a cessé désormais de proportionner l'émission aux ressources prévisibles. Au contraire, les bons du Trésor servent à se procurer des ressources en dehors de celles prévues au budget ou provenant d'emprunts proprement dits : ils ne constituent plus seulement un procédé de trésorerie, mais une véritable ressource publique autonome, contrairement à ce qui existe dans d'autres pays, par exemple en Grande-Bretagne, où ils ont conservé sur ce point leur caractère primitif.

Des excès dans l'émission des bons du Trésor se sont produits pendant la guerre de 1914 et les années qui ont immédiatement suivi : c'est-à-dire au début de la nouvelle utilisation des bons. Un ministre des Finances dut avouer alors qu'il ignorait le montant total exact des bons en circulation. Aussi a-t-on adopté ensuite le système de la limitation par la loi des émissions de bons : un plafond étant fixé, que le ministre des Finances ne pouvait pas dépasser. Le procédé avait l'avantage de maintenir

le contrôle du Parlement sur les ressources publiques. Son inconvénient était qu'au temps de crise financière, où il était nécessaire de recourir plus largement aux bons du Trésor, il fallait une autorisation parlementaire pour « élever le plafond », ce qui donnait lieu à un débat attirant fâcheusement l'attention du public, procédé peu propice à favoriser les souscriptions. Aussi a-t-on renoncé aujourd'hui au système du plafond légal.

b) LA DETTE FLOTTANTE ET LA CONSOLIDATION. — Les bons du Trésor tendent ainsi à constituer la forme courante, habituelle, normale de recours à l'emprunt comme moyen de ressource publique. Les emprunts proprement dits sont relativement rares, et surtout irréguliers. Les emprunts par bons du Trésor se font régulièrement et de façon permanente. Mais la dette constituée par les bons du Trésor a une particularité : c'est une dette à court terme. D'où l'expression employée parfois à son propos de « dette flottante ».

1<sup>o</sup> *Les dangers de la dette flottante.* — Tout le mécanisme des bons du Trésor dans leur nouvel emploi, au-delà du niveau des ressources budgétaires, repose sur une idée simple : les porteurs de bons ne demanderont pas dans leur majorité remboursement de leurs bons à l'échéance. Si ce remboursement était demandé, l'Etat serait obligé de se procurer l'argent nécessaire et les bons ne constitueraient pas une véritable ressource publique. Mais, en pratique, les faits montrent que le plus grand nombre de bons sont renouvelés d'échéance en échéance. Ce renouvellement transforme les bons du Trésor, d'emprunts à court ou moyen terme (ce qu'ils sont juridiquement), en emprunts indéfiniment renouvelés. La situation n'est pas sans dangers, cependant. Il suffirait que le renouvellement ne soit pas accepté à une échéance pour plonger l'Etat dans des difficultés graves.

α) *Dangers financiers.* — Tant que la situation économique et financière est satisfaisante, tout va bien. Mais si elle devient plus difficile, beaucoup de porteurs de bons risquent de demander le remboursement, soit parce qu'ils sont inquiets, soit parce qu'ils ont besoin de cet argent pour leur trésorerie personnelle. L'Etat se trouvera ainsi obligé de faire face à des dépenses importantes, au moment précis où les difficultés économiques et financières mettent sa propre trésorerie en diffi-

culté : la crise risque ainsi de s'aggraver brutalement. La dette flottante « flotte » convenablement en temps normal, mais elle risque de sombrer en temps de crise.

β) Danger politique. — On voit très bien le danger politique de cette situation. Le gouvernement dépend des porteurs de bons quant à son existence : si ceux-ci lui retirent leur confiance, en ne renouvelant pas leurs souscriptions, il est précipité dans une crise grave. Or, la confiance des porteurs de bons peut être ébranlée par des campagnes de presse. Bien plus, une grande partie des bons est détenue par les banques : plus de 60 % en moyenne. Elles ont ainsi un moyen de pression efficace sur le pouvoir. Une des causes de la crise financière de 1924-1926 et de la chute du ministère Herriot a été cette action des porteurs de bons, banques d'abord, et ensuite épargnants individuels touchés par une violente campagne de presse : les erreurs du gouvernement ont fait le reste.

2° *La protection contre les dangers de la dette flottante.* — Le remède classique et orthodoxe qui a été employé après 1926 est la « consolidation ». Aujourd'hui, on s'oriente dans une autre direction : le contrôle du crédit.

α) *La consolidation de la dette flottante.* — « Consolider » la dette flottante, c'est la transformer en dette à long terme ou en dette perpétuelle. C'est une opération d'échange des titres d'emprunts qui n'est pas sans analogie avec la conversion : dans la conversion, on échange un titre ancien à intérêt plus fort contre un titre nouveau à intérêt plus faible ; dans la consolidation, on échange un titre ancien à court ou moyen terme contre un titre nouveau à long terme ou en perpétuel.

La difficulté de l'opération, c'est que le prêteur n'acceptera l'échange que si le titre nouveau lui paraît présenter des avantages suffisants, en compensation de la perte des possibilités de remboursement proche. Il demandera toujours un intérêt supérieur à celui qu'il touche par les bons du Trésor. Si le crédit de l'Etat est solide, l'opération ne serait encore pas trop onéreuse : mais elle est alors inutile puisque les bons sont facilement renouvelés. Si le crédit de l'Etat chancelle et que la consolidation devient utile, les prêteurs n'y consentent pas facilement et l'opération est très onéreuse.

La consolidation prend la forme d'un emprunt à long terme, auquel on peut souscrire soit en numéraire, soit en bons du Trésor. Dans la mesure où on y souscrit en bons du Trésor, il y a consolidation. En pratique, certains emprunts accordent cette option. Il existe aussi des consolidations forcées (comme des conversions forcées) : par exemple en Italie en 1926.

β) Le contrôle du crédit. — La consolidation de la dette flottante a perdu un peu de son actualité depuis qu'un appareil de contrôle du crédit par l'Etat a été mis en place, qu'on a précédemment décrit (p. 186). Il n'y a plus maintenant pour les banques autant de possibilités d'agir contre le gouvernement qu'en 1924-1926. Au contraire, le gouvernement dispose de certains moyens d'action à leur égard, qui permettraient de raffermir son crédit si besoin était. Le contrôle des changes limite également les possibilités de faire évader l'argent obtenu par remboursement des bons.

On peut se demander cependant si cet appareil de contrôle serait suffisant à l'usage, en cas de difficultés graves. Rien ne protège sérieusement le gouvernement contre des campagnes de presse auxquelles l'opinion publique est très vulnérable, surtout dans les milieux d'épargnants. Et il y a des failles dans le contrôle des banques. Il ne convient donc pas de laisser se développer une dette flottante trop importante. A cet égard, on peut estimer que la situation française actuelle n'est guère satisfaisante : la dette flottante représente aujourd'hui près de la moitié du total de la dette intérieure, contre le septième seulement en 1938. En Grande-Bretagne, elle n'en atteint que le quart : il est vrai que la dette française est globalement plus faible que la dette anglaise, à cause de la dévalorisation plus forte de notre monnaie. On notera cependant que la durée moyenne des bons émis par le Trésor est plus longue aujourd'hui qu'avant 1939 : ce qui rend plus stable la dette flottante.

### B) *Les émissions de monnaie*

Le Trésor peut se procurer des ressources en ayant recours aux avances de la Banque de France : celle-ci imprime des billets de banque et les remet au Trésor, moyennant une

reconnaissance de dette par celui-ci. Car ces avances sont théoriquement remboursables. En fait, depuis vingt ans, elles ne sont guère remboursées que par des jeux d'écriture. Les théories financières classiques jugent très sévèrement ce recours à la « planche à billets » ; les théories modernes sont plus nuancées.

a) LES ÉMISSIONS DE MONNAIE DANS LES FINANCES CLASSIQUES. — Les financiers classiques prohibent en doctrine le recours aux manipulations monétaires : on connaît la sévérité de nos manuels d'histoire à l'égard des rois « faux-monnayeurs ». En pratique, elles sont utilisées dans les périodes de crise grave, où l'Etat n'a pas d'autres moyens de se procurer de l'argent.

1<sup>o</sup> *La prohibition doctrinale des émissions de monnaie.* — Les financiers classiques, s'appuyant sur la théorie quantitative de la monnaie, démontrent que les émissions monétaires au profit du Trésor aboutissent à un impôt invisible et impitoyable. Si la masse des billets en circulation est doublée, pendant que la masse des biens et des services mis à la disposition des consommateurs demeure constante, les prix doubleront. Cela veut dire que les individus dont la fortune est constituée en billets et dont le revenu est fixe (salariés, rentiers) verront leur capital et leurs ressources diminuer de moitié, exactement comme s'ils subissaient un impôt de 50 %. Au contraire, ceux dont la fortune est formée de biens réels et dont les revenus varient avec le coût de la vie (industriels, commerçants, agriculteurs) ne subiront aucun sacrifice. Bien entendu, ce schéma est purement théorique : en pratique, l'augmentation des prix ne sera pas exactement proportionnée à l'inflation monétaire ; les revenus « variables » subiront un certain retard dans leur variation et les revenus « fixes » seront postérieurement augmentés sous la pression des revendications sociales. Malgré tout, le mécanisme général est conforme à notre description. Il fait apparaître l'injustice du prélèvement monétaire, qui pénalise certaines classes au profit d'autres (et les classes les plus pauvres au profit des plus riches) ; qui n'admet aucune « personnalisation » d'aucune sorte. Il a seulement le grand mérite d'être moins visible que le prélèvement fiscal, et par conséquent plus facile pour l'Etat.

C'est une grande tentation que de recourir à la planche à

billets, et c'est une tentation dangereuse, car on risque d'entrer alors dans un cercle infernal d'où l'on ne peut plus sortir. L'inflation monétaire provoquant une hausse des prix qui accroît les dépenses publiques, il faut recourir à une nouvelle inflation pour couvrir l'augmentation de celles-ci ; mais cette nouvelle inflation entraîne une nouvelle hausse des prix, donc un nouvel accroissement des dépenses publiques, etc. Certes, bien des freins naturels s'opposent au glissement sur cette pente, et l'intervention de facteurs extérieurs est nécessaire pour qu'il s'accomplisse jusqu'au bout, c'est-à-dire jusqu'à l'anéantissement total de la monnaie (Allemagne après la guerre de 1914, Hongrie après la guerre de 1939). Néanmoins, la dépréciation peut atteindre une grande ampleur et provoquer des troubles économiques et sociaux considérables.

2<sup>o</sup> *Le recours exceptionnel aux émissions de monnaie.* — Ceci dit, si la nécessité publique l'exige absolument, le Trésor devra recourir aux émissions de monnaie. Mais il ne le fera que si aucun autre procédé de recettes n'est possible : la planche à billets est l'ultime recours, celui qui doit être utilisé si tous les autres moyens ont échoué. Une garantie contre des abus de l'Etat dans ce domaine résulte du régime des avances. Celles-ci sont décidées par une convention entre l'Etat et la Banque de France, cette convention devant être établie par une loi. Il y a un double obstacle : 1<sup>o</sup> la nécessité d'une loi, c'est-à-dire d'une intervention du Parlement ; 2<sup>o</sup> la nécessité de l'accord de la Banque de France, traitant d'égal à égal avec l'Etat. Jusqu'en 1936-1945, la Banque de France était un établissement privé, géré par les représentants des gros actionnaires. On lui conférait ainsi un immense pouvoir dans l'Etat, très discutable en soi : en 1926, le refus de la Banque de consentir de nouvelles avances au gouvernement Herriot a entraîné la chute de celui-ci. On notera que la nationalisation de 1945 n'a rien changé au régime des avances. Sans doute, la Banque est dirigée par de hauts fonctionnaires nommés par l'Etat : mais ceux-ci gardent une certaine indépendance.

D'autre part, l'émission doit conserver un caractère provisoire : dès qu'on le pourra, on retirera de la circulation les billets émis. On le fera, soit au moyen de l'impôt, en obtenant un

excédent des recettes normales sur les dépenses, soit au moyen d'emprunts : les billets que l'État se sera ainsi procurés seront remis à la Banque d'émission qui les détruira. D'où le nom d'avances « remboursables » donné à l'émission de billets faite par la Banque au profit du Trésor public. Jusqu'en 1914, ces avances étaient effectivement remboursées : on n'y avait fait appel d'ailleurs que de façon tout à fait exceptionnelle pendant la guerre de 1870-1871 : il y eut 1 milliard 1/2 d'avances, qui furent remboursées entre 1872 et 1879.

Après 1914, le système des avances fut employé plus souvent, et le remboursement devint plus difficile. En fait, la plupart des remboursements effectués depuis lors ont un caractère purement formel. Lorsqu'on a modifié la définition du franc par rapport à l'or, pour tenir compte de la dévalorisation de la monnaie, on a réévalué sur ces nouvelles bases l'encaisse-or de la Banque de France : le bénéfice (purements comptable) résultant de cette opération a servi à « rembourser » les avances.

b) LES ÉMISSIONS DE MONNAIE DANS LES FINANCES MODERNES. — Les financiers modernes ne nient pas les dangers d'un usage inconsidéré des émissions de monnaie. Comme les financiers classiques, ils prohibent le recours à la planche à billets pour couvrir aveuglément des déficits budgétaires. Mais ils n'interdisent pas à l'État d'utiliser dans tous les cas les émissions de monnaie ; parfois, même, ils estiment ces émissions indispensables. Toutefois, ils jugent qu'elles doivent rester exceptionnelles et limitées.

1<sup>o</sup> *Emissions de monnaie et régulation de la production et des prix.* — Les manipulations monétaires ne doivent pas être considérées comme un moyen pour l'État de se procurer des ressources, mais comme un moyen pour lui d'intervenir dans la vie économique, et d'exercer ce rôle régulateur qui est sa fonction essentielle. En gonflant ou en dégonflant la masse des billets en circulation, l'État peut exercer une action profonde sur la production et sur les prix.

En 1936, en France, le Front populaire avait popularisé la théorie dite du « pouvoir d'achat » : considérant à juste titre qu'il n'y avait pas alors une véritable surproduction, c'est-à-dire que les biens de consommation disponibles n'étaient pas supé-

rieurs aux besoins du pays, mais seulement aux disponibilités monétaires des consommateurs éventuels, il préconisait l'injection dans le circuit d'un pouvoir d'achat supplémentaire, c'est-à-dire l'augmentation du stock monétaire en circulation. La réalisation pratique du système n'a pas été satisfaisante : mais l'idée n'était pas fausse. Elle s'inspirait d'ailleurs partiellement de l'expérience Roosevelt de 1933. Les théories actuelles du « plein emploi » vont dans le même sens.

D'ailleurs, la croyance profonde de l'opinion publique en la nocivité de tout accroissement de la masse de monnaie est certainement absurde. Si le total des biens disponibles augmente et que le stock monétaire demeure stable, la baisse des prix qui va suivre risquera de paralyser le progrès économique et de réduire les utilités mises à la disposition des consommateurs. Il faut que les moyens de paiement augmentent en même temps que le nombre des marchandises à payer. En appelant « inflation » toute augmentation des billets en circulation, le public se trompe : l'inflation véritable résulte de l'excès de moyens de paiement par rapport aux biens disponibles. Si les biens disponibles sont au contraire supérieurs aux moyens de paiement, un accroissement de ces derniers pour rétablir l'équilibre ne présente aucun caractère inflationniste. Inversement, en période de pénurie, où il y a beaucoup d'argent pour peu de marchandises disponibles, la réduction du stock monétaire peut assurer l'équilibre des prix. Par l'impôt ou l'emprunt, l'Etat « pompera » l'excédent, qu'il détruira ou qu'il immobilisera.

2<sup>o</sup> *Emission de monnaie par l'Etat et par les particuliers.* — Ces théories économiques et financières ne font en somme que restaurer un vieux droit de l'Etat, dont le libéralisme économique du XIX<sup>e</sup> siècle l'avait dépouillé : le droit de battre monnaie.

Dans le système économique libéral, la création de monnaie et les variations du stock monétaire ne dépendaient plus de l'Etat, mais de l'action des particuliers. Ce qu'on appelle la « monnaie scripturale » — les traites, les billets à ordre, les divers effets de commerce, les chèques, les virements, etc. — était directement créé par les particuliers. Quant à la monnaie en pièces ou en billets, elle était mise en circulation par la Banque d'émission au fur et à mesure qu'on lui présentait des traites

et des effets de commerce au réescompte : c'est-à-dire qu'elle aussi était créée par les particuliers. Ces mécanismes avaient le mérite d'assurer une certaine relation entre le volume de la production et des affaires et celui de la monnaie en circulation.

Mais ils sont apparus insuffisants à l'usage, comme l'ensemble des mécanismes libéraux. L'intervention de l'Etat est seule capable d'assurer une régulation qui ne serait pas assurée sans elle. L'émission de monnaie au profit du Trésor peut être dangereuse, certes : mais elle peut aussi être indispensable. D'autre part les émissions privées de monnaie peuvent avoir elles aussi un effet inflationniste : l'inflation de crédits qui en résulte a eu par exemple un effet important dans le déclenchement de la crise de 1929 aux Etats-Unis.

Sur le Trésor, il y a très peu d'ouvrages d'ensemble. On consultera avant tout F. BLOCH-LAINÉ et P. de VOGUÉ, *Le Trésor public et le mouvement général des fonds*, 1960 ; G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, 1957, t. I ; F. BLOCH-LAINÉ, *Le Trésor public et la politique financière*, 1953, 2 vol. ronéotés (cours professé à l'Institut d'Etudes politiques de Paris) ; P. ALLIX et F. BLOCH-LAINÉ, *Finances publiques*, t. II et III, 1955 (id.) ; cf. aussi G. WOLF, *La Trésorerie britannique*, 1960. Sur les bons du Trésor, cf. l'article dans *Statistiques et études financières*, n° 79 (juillet 1955), et R. MALEPRADE, *Le bon du Trésor dans la politique financière moderne*, 1944 ; A. ROCA, *La Caisse d'amortissement*, 1935 ; GUEILHERS, *L'agent judiciaire du Trésor public*, 1936. Sur le contrôle du crédit et des banques à l'étranger, cf. les trois numéros spéciaux de *Statistiques et études financières*, n°s 21, 22 et 23, 1954. Sur la crise de 1924-26 et l'attitude de l'opinion publique et de la presse, cf. la très intéressante étude de M. PERROT, *La monnaie et l'opinion publique en France et en Angleterre (1924-1926)*, 1955. Sur les relations entre la monnaie, la dette publique et l'économie, cf. A. G. HART, *Money, debt and economic activity*, 2<sup>e</sup> éd., New York, 1953.

LES SITUATIONS DE LA TRÉSORERIE. — Il est indispensable de connaître avec autant d'exactitude que possible la situation des caisses du Trésor à tout moment : ainsi est-on renseigné sur les disponibilités de l'Etat et peut-on diriger en conséquence les opérations de trésorerie (émission ou remboursement de bons, demandes d'avances, etc.). Cependant, jusqu'en 1937, rien de sérieux n'existait à cet égard et la direction du Trésor (alors direction du Mouvement général des Fonds) en était réduite à des déductions sur la base des « ressources consommées » pendant une certaine période. A partir de 1937, on a pu établir une « situation mensuelle » du Trésor, et à partir de 1948 une « situation hebdomadaire ». Après bien des difficultés, on a pu mettre également sur pied une « situation quotidienne ». Les comptables subordonnés (receveurs et percepteurs) ne donnant leur comptabilité aux comptables supérieurs (trésoriers généraux) que tous les mois ou tous les quinze jours, il est difficile de centraliser les opérations de ces derniers entre deux fins de mois.

## Quatre dernières années

|   | 1965   |        | 1966   |        | 1967   |        | 1968   |        |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|   | —      | +      | —      | +      | —      | +      | —      | +      |
| <b>I. — EXECUTION<br/>DES LOIS DE FINANCES</b>                |        |        |        |        |        |        |        |        |
| <b>A) Opérations de caractère définitif</b> .....             | 101,37 | 105,78 | 108,24 | 112,00 | 125,62 | 120,83 | 136,19 | 129,78 |
| a) <i>Budget général</i> .....                                | 97,63  | 101,53 | 104,61 | 108,19 | 121,88 | 116,96 | 132,48 | 125,92 |
| 1. Budget de l'exercice précédent .....                       | 2,66   | 1,12   | 3,10   | 1,39   | 5,06   | 1,63   | 5,07   | 1,98   |
| 2. Budget de l'exercice courant .....                         | 93,99  | 100,41 | 100,38 | 106,80 | 115,73 | 115,33 | 126,12 | 123,94 |
| Dépenses :  |        |        |        |        |        |        |        |        |
| Dépenses civiles (titres I à IV) .....                        | 75,96  |        | 81,87  |        | 96,12  |        | 104,32 |        |
| Dépenses militaires .....                                     | 17,60  |        | 18,28  |        | 19,42  |        | 21,67  |        |
| Dépenses civiles en capital et dommages<br>de guerre .....    | 0,43   |        | 0,23   |        | 0,19   |        | 0,13   |        |
| Recettes :  |        |        |        |        |        |        |        |        |
| Recettes fiscales .....                                       | 92,18  |        |        | 99,47  |        | 106,20 |        | 113,33 |
| Autres recettes budgétaires .....                             | 6,52   |        |        | 5,78   |        | 7,61   |        | 8,26   |
| Fonds de concours .....                                       | 1,71   |        |        | 1,55   |        | 1,52   |        | 2,35   |
| 3. Budget de l'exercice suivant .....                         | 0,98   |        | 1,13   |        | 1,09   |        | 1,29   |        |
| b) <i>Comptes d'affectation spéciale</i> .....                | 3,74   | 4,25   | 3,63   | 3,81   | 3,74   | 3,87   | 3,71   | 3,86   |
| <b>B) Opérations de caractère temporaire</b> .....            | 5,95   | 1,73   | 8,24   | 2,46   | 4,63   | 3,09   | 5,08   | 2,03   |
| a) <i>Comptes de prêts</i> .....                              | 5,95   | 1,55   | 6,49   | 2,46   | 4,63   | 1,74   | 5,08   | 1,92   |
| Prêts du F. D. E. S. ....                                     | 1,92   | 0,96   | 3,35   | 1,84   | 3,12   | 0,98   | 4,10   | 1,07   |
| Prêts aux organismes d'H. L. M. ....                          | 3,60   | 0,41   | 2,58   | 0,47   | 0,83   | 0,53   | 0,19   | 0,63   |
| Consolidation des prêts spéciaux à la construc-<br>tion ..... | 0,11   | 0,10   | 0,55   | 0,12   |        |        |        |        |
| Autres prêts et avances consolidées .....                     | 0,32   | 0,08   | 0,01   | 0,03   | 0,68   | 0,23   | 0,79   | 0,22   |
| b) <i>Comptes d'avances</i> .....                             |        |        |        |        |        |        |        |        |
| c) <i>Autres comptes spéciaux</i> .....                       |        | 0,18   | 1,75   |        |        | 1,35   |        | 0,11   |
| <b>TOTAUX GÉNÉRAUX</b> .....                                  | 107,32 | 107,51 | 116,48 | 114,46 | 130,25 | 123,92 | 141,27 | 131,81 |
| Soldes de l'exécution des lois de finances ....               |        | 0,19   | 2,02   |        | 6,33   |        | 9,46   |        |

## II. — OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

A) Charges d'amortissement de la dette pu-  
blique

|   |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
|---|------|-------|-------|--|--|--|--|------|-------|
| <b>B) Emprunts et opérations courantes de trésorerie.</b>                                 |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| a) Emissions d'emprunts à moyen ou long terme dans le public .....                        | 1,07 | 1,52  | 1,29  |  |  |  |  |      | 0,02  |
| b) Bons du Trésor émis dans le public .....   | 0,12 | 0,50  | 0,35  |  |  |  |  |      | 1,43  |
| c) Opérations des correspondants :  |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| 1. Dépôts au Trésor :   |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| Budget annexe des P. et T. ....   | 1,32 | 3,32  | 2,65  |  |  |  |  |      | 2,41  |
| Collectivités administratives .....   | 0,65 | 1,05  | 0,66  |  |  |  |  |      | 1,39  |
| Caisse des dépôts et consignations .....  | 0,92 | 1,64  | 7,80  |  |  |  |  |      | 1,83  |
| Correspondants divers .....   | 0,83 | 4,33  | 9,59  |  |  |  |  |      | 2,99  |
| Instituts d'émission de la zone franc. ....   | 0,33 | 0,14  | 0,11  |  |  |  |  | 0,03 |       |
| 2. Bons du Trésor en comptes courants détenus par des correspondants .....                | 0,71 | 1,84  | 1,62  |  |  |  |  |      | 2,06  |
| Total des opérations des correspondants (c) .....   | 0,71 | 6,15  | 14,52 |  |  |  |  | 0,03 | 10,68 |
| d) Autres opérations courantes i  |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| Bons du Trésor en c/c détenus par divers organismes non bancaires .....                   | 0,23 |       | 0,43  |  |  |  |  |      | 1,17  |
| Diverses opérations relatives aux emprunts. ....  | 0,28 | 0,04  | 0,14  |  |  |  |  | 0,26 |       |
| Mouvements des encaisses et fonds en route .....  | 0,47 | 1,62  | 0,29  |  |  |  |  | 1,42 |       |
| Total des autres opérations courantes (d) .....   | 0,98 | 1,66  | 0,72  |  |  |  |  | 1,68 | 1,17  |
| TOTAUX EMPRUNTS ET OPÉRATIONS COURANTES DE TRÉSORERIE .....                               | 1,69 | 5,24  | 16,88 |  |  |  |  | 1,71 | 13,30 |
| <b>C) Concours du Secteur Bancaire.</b>   |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| Bons en c/c détenus par le secteur bancaire Prêts et avances de la Banque de France... .. | 1,86 | 1,74  | 0,27  |  |  |  |  |      | 0,22  |
| Mobilisation d'obligations cautionnées .....  |      |       |       |  |  |  |  |      |       |
| TOTAUX CONCOURS DU SECTEUR BANCAIRE .....   | 1,86 | 1,74  | 0,27  |  |  |  |  |      | 0,22  |
| TOTAUX GÉNÉRAUX .....   | 5,43 | 11,07 | 16,88 |  |  |  |  | 4,06 | 13,52 |
| SOLDE DES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE .....  | 0,19 | 2,02  | 6,33  |  |  |  |  |      | 9,46  |

Fig. 16. — Tableau sommaire des charges et ressources du Trésor (en milliards de F)

1° *La situation quotidienne* est établie tous les soirs vers 18 heures par les soins de la Banque de France : cette « feuille de température » est communiquée au ministère des Finances. Si la situation quotidienne établissait un solde déficitaire, celui-ci serait « en rouge » : c'est la peur de voir ainsi le Trésor « en rouge » qui alarme les gouvernements dans les périodes de difficulté financière. En février 1952, après la chute du gouvernement Edgar Faure, le Trésor a été « en rouge » toute une nuit, pendant laquelle le ministre des Finances du cabinet démissionnaire a fait approuver par les Chambres une convention d'avances avec la Banque de France. Cependant, la situation quotidienne n'est pas très exacte : car il y a des fonds en route et des opérations en suspens.

2° *La situation hebdomadaire* n'est pas exacte, elle non plus : mais elle est plus précise que la situation quotidienne. A la différence de celle-ci, elle n'est pas établie par la Banque de France, mais par le Trésor lui-même sur la base des opérations des comptables. Elle est arrêtée chaque vendredi et transmise au ministre des Finances en même temps que le bilan de la Banque de France (cf. ci-après), accompagnée d'un commentaire confidentiel du directeur du Trésor.

3° *La situation mensuelle* seule donne des chiffres exacts. Elle constitue une centralisation des comptabilités établies par les comptables du Trésor : ces comptabilités seront ultérieurement révisées ; mais les écarts sont généralement très minimes. Son seul défaut est d'être dressée avec un certain décalage : ce retard explique qu'elle joue un rôle moins grand que les situations hebdomadaire et quotidienne. Le retard varie d'ailleurs selon les périodes de l'année. Les situations de janvier et de février, époque où les comptables sont surchargés de travail, ne paraissent qu'au début de mai ; ensuite le retard diminue et, dans les derniers trimestres, il est en moyenne de six semaines après la fin de chaque mois. Les situations mensuelles sont publiées au *Journal officiel*.

LES BILANS DE LA BANQUE DE FRANCE. — Chaque vendredi, le bilan de la Banque de France est publié au *Journal officiel*, avec une semaine de décalage. Le bilan établi le vendredi et communiqué au ministre des Finances en même temps que la situation hebdomadaire du Trésor n'est publié que huit jours plus tard.

Le bilan donne des indications très importantes au point de vue des finances publiques (fig. 17, p. 205). Il révèle le montant des avances faites à l'Etat : avances provisoires à l'Etat, avances à trente jours sur effets publics, bons du Trésor négociables. Il indique en même temps le nombre total de billets en circulation : l'émission de ceux-ci ne dépend pas seulement des avances faites par la Banque au Trésor, mais aussi et surtout du mécanisme de l'escompte. Il est intéressant de noter que le montant des billets en circulation a augmenté de 65 fois par rapport à 1938 alors que les prix ont augmenté d'environ 40 fois. Les 112 milliards de billets en circulation au 31 décembre 1938 représenteraient à peu près 45 milliards de F 1968 ; au 31 décembre 1968, la masse des billets en circulation était de 72 milliards de F. Mais si on la rapporte au volume des dépenses publiques, on s'aperçoit que cette masse est en diminution. En 1938, les billets en circulation dépassaient de 10 % le montant total des

| PRINCIPAUX POSTES   | Quatre dernières années |         |         |         |
|---|-------------------------|---------|---------|---------|
|   | 31 décembre             |         |         |         |
|   | 1966                    | 1967    | 1969    | 1968    |
| <b>ACTIF</b>  |                         |         |         |         |
| Encaisse-or .....   | 4 322                   | 4 322   | 4 322   | 4 863   |
| Disponibilités à l'étranger .....   | 23 824                  | 25 618  | 16 356  | 15 238  |
| Avances au Fonds de stabilisation .....   | 5 200                   | 4 683   | 1 216   | 1 368   |
| Annuités de Prêt de la Banque Internationale<br>pour la Reconstruction et le Développement.                             | 1 471                   | 1 380   | 1 290   | 1 341   |
| Comptes courants postaux .....  | 1 221                   | 1 194   | 1 514   | 252     |
| Prêts à l'Etat .....  | 5 450                   | 5 450   | 5 450   | 5 450   |
| Avances à l'Etat .....  | 3 427                   | 3 153   | 3 368   | 2 899   |
| Portefeuille d'escompte .....   | 16 010                  | 25 185  | 36 468  | 37 546  |
| Dont : <i>Mobilisation de crédits à moyen terme.</i>  | 7 499                   | 4 814   | 9 086   | 11 339  |
| Effets négociables .....  | 8 840                   | 3 443   | 12 251  | 22 499  |
| Avances sur titres .....  | 99                      | 86      | 142     | 130     |
| Avances à 30 jours .....  | 12                      | 212     |         |         |
| Effets en cours de recouvrement .....   | 1 368                   | 1 638   | 3 375   | 2 807   |
| <b>PASSIF</b>   |                         |         |         |         |
| Billets en circulation .....  | 67 627                  | 70 508  | 72 193  | 72 398  |
| Comptes courants créditeurs :   |                         |         |         |         |
| Banques et institutions financières .....   | 1 571                   | 246     | 3 405   | 9 727   |
| Autres comptes courants .....   | 1 495                   | 1 515   | 1 669   | 2 406   |
| <b>TAUX DES OPÉRATIONS</b>  |                         |         |         |         |
| Escompte .....  | 3 1/2 %                 | 3 1/2 % | 6 %     | 8 %     |
| Avances sur titres .....  | 5 %                     | 5 %     | 7 1/2 % | 9 1/2 % |
| Avances à 30 jours .....  | 3 1/2 %                 | 3 1/2 % |         |         |
| Achats des effets publics dont l'échéance n'ex-<br>cède pas trois mois .....  | 3 %                     | 3 %     | 4 %     | 4 %     |
| Escompte d'effets mobilisant des créances nées<br>sur l'étranger .....  | 3 %                     | 3 %     | 2 %     | 4 %     |
| Escompte d'effets mobilisant les avances excep-<br>tionnelles de trésorerie (Décret n° 68-540 du<br>11 juin 1968) ..... |                         |         | 3 1/2 % | 3 1/2 % |

FIG. 17. — Situation de la Banque de France au 31 décembre de chaque année (en millions de F)

dépenses publiques ; en 1968, ils ne représentaient que la moitié de celui-ci.

Sur le bilan de la Banque de France, cf. Principaux enseignements du bilan de la Banque de France depuis 1951, dans *Statistiques et études financières*, n° 63, mars 1954, et n° 119, mars 1958. Sur les rapports entre la Banque et le Trésor, cf. Les rapports entre le Trésor et l'Institut d'Emission en France et à l'étranger (*Statistiques et études financières*, suppl. Finances comparées, n° 10, 1951) et J. LHOMME, Les rapports financiers entre l'Etat et la Banque de France depuis la guerre (*Dalloz, Critique*, 1941, chron. p. 37). Sur la Banque de France en général, cf. LIESSE, *La Banque de France*, 1910 ; RAMON, *Histoire de la Banque de France*, 1929 ; et les thèses de BOUFFIN (Paris, 1933), SCHNEIDER (Paris, 1933) et DUFAUR (Toulouse, 1937).



## DEUXIÈME PARTIE

# LE PLAN FINANCIER : *BUDGET ET COMPTES PUBLICS*

L'originalité de l'activité financière de l'Etat, c'est qu'elle se déroule suivant un rythme régulier, c'est qu'elle est planifiée en quelque sorte. Dans l'exercice de leurs autres activités, gouvernement et Parlement essaient de résoudre les problèmes au fur et à mesure qu'ils se présentent, sans plan d'ensemble. Parfois, on dresse bien un « programme » politique ou social : mais l'application de celui-ci n'est pas rigoureuse ; elle n'est pas liée à des dates précises, à un calendrier impératif (sauf exceptions) ; surtout, ces programmes ont toujours un caractère plus ou moins exceptionnel : ils ne sont pas réguliers. On trouve parfois quelques programmes économiques ou politiques périodiques (discours du trône annuel en Grande-Bretagne et dans les monarchies constitutionnelles, qui dresse le plan des intentions gouvernementales ; messages présidentiels aux Etats-Unis) : mais ils conservent un caractère purement indicatif ; ils ne lient pas les gouvernements, qui sont libres de suivre ou de ne pas suivre leurs directives, et qui les suivent assez peu en pratique. Dans les Etats socialistes uniquement, on use de plans économiques rigoureux et impératifs, à caractère périodique : septennaux, quinquennaux, quadriennaux ou triennaux, en général.

En matière financière seule, les Etats modernes ont tous une activité planifiée de façon précise : l'ensemble de leurs

dépenses et de leurs ressources est prévu à l'avance, pour un an en général, suivant un tableau détaillé, lequel a un caractère obligatoire. Aucune dépense ne peut être engagée, en principe, ni aucune recette perçue en dehors de celles inscrites dans ce plan. C'est ce programme financier annuel qu'on appelle « budget », d'un mot anglais désignant le « sac du trésorier », qui serait la déformation du vieux mot français « bougette » signifiant « petit sac ». La notion de budget s'est dégagée progressivement en Grande-Bretagne, aux xvii<sup>e</sup> et xviii<sup>e</sup> siècles : elle a été appliquée en France et sur le continent à partir du xix<sup>e</sup> siècle.

Cette planification financière avait à ses origines des motifs essentiellement politiques : il s'agissait d'établir un contrôle strict du Parlement sur le gouvernement. Les assemblées, ayant réussi à faire admettre qu'aucun impôt ne pouvait être établi sans leur consentement, réussirent ensuite à contrôler l'emploi des fonds qu'elles avaient ainsi accordés, c'est-à-dire les dépenses publiques ; on admit enfin que la perception des impôts n'était autorisée que pour un an, et que dépenses et recettes devaient donc être votées chaque année. Ainsi s'établit l'habitude de grouper dans un document d'ensemble les recettes et les dépenses publiques prévues pour l'année suivante, et de le soumettre à l'autorisation du Parlement, qui tient de cette façon les cordons de la bourse. Le vote annuel du budget par les assemblées parlementaires est devenu au xix<sup>e</sup> siècle l'un des éléments essentiels qui caractérisent la démocratie classique.

A ces motifs politiques du budget se sont ensuite ajoutés des motifs financiers : ce document annuel mettait de l'ordre dans les finances publiques ; son caractère impératif (interdisant les dépenses « hors budget ») évitait les gaspillages. On a vu alors apparaître des règles précises (unité, universalité, spécialité des crédits, non-affectation des recettes, etc.) inspirées par l'idée d'assurer une sage gestion des deniers de l'État. La notion d'équilibre budgétaire, clé de voûte de l'orthodoxie des finances publiques traditionnelles, se rattache directement aux mêmes préoccupations.

Les conceptions nouvelles des finances publiques ont apporté de profonds bouleversements à la notion de budget.

Dans son principe, cependant, cette notion est en accord avec les finances modernes : l'idée de dresser un plan d'ensemble des activités de l'Etat, d'utiliser les moyens d'actions étatiques d'une façon cohérente et coordonnée, est en soi très moderne. Le budget est la première manifestation d'un « planisme » avant la lettre. Mais c'est un planisme très étroit, de nature uniquement financière, essentiellement comptable. La tendance actuelle est d'élargir la notion traditionnelle du budget, à la fois dans le temps (budget pluriannuel) et dans l'espace (budget national). En même temps, la notion d'équilibre prend un aspect plus général (équilibre économique) et plus dynamique (équilibre cyclique). Cette évolution retentit naturellement sur la procédure d'établissement et de vote du budget. Sur son exécution et sur le contrôle de celle-ci, les transformations sont moins spectaculaires à l'heure actuelle : peut-être parce que l'évolution y est encore en retard.

Sur le budget en France, outre la bibliographie générale citée p. 22, on consultera le remarquable ouvrage de P. AMSELEK, *Le budget de l'Etat sous la V<sup>e</sup> République*, 1967, et des ouvrages plus anciens : A. BISSON, *Finances publiques : Budget, Trésor, Contrôle*, 1943 ; A. de LANZAC, *Droit et pratique budgétaire de l'Etat français*, 1938 ; et deux ouvrages anciens mais intéressants : G. JÈZE, *Traité de sciences des finances : le budget*, 1910 ; et R. STOURM, *Le budget*, 7<sup>e</sup> éd., 1913. Sur les projets de réforme budgétaire : INSTITUT DE DROIT COMPARÉ DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS, *La réforme budgétaire*, 2 vol., 1954, sous la direction de R. JACOMET, P. REUTER et A. MICHELSON. Ces ouvrages envisagent essentiellement le problème sous l'angle juridique et politique. Pour une approche plus large, cf. le cours professé à l'Institut d'Etudes politiques par P. BESSE, *Finances publiques : budget et politique budgétaire*, 1954 (polycopié) ; H. WEICHMANN et C. WAWRCZECK, *Neuordnung der Öffentlichen Haushalte*, Hamburg, 1952 ; pour une étude plus spécialement économique, cf. H. LAUFENBURGER, *Budget et Trésor*, 3<sup>e</sup> éd., 1948 (t. III du *Traité d'Economie et de Législation financières*).

Sur le budget à l'étranger, cf. H. LAUFENBURGER, *Finances publiques comparées*, 1951 ; F. BAUDHUIN, *Précis de finances publiques : I. Budget, dépenses, organisation financière*, Bruxelles, 1949 ; K. HEINIG, *Das Budget*, 3 vol., 1949-1951, Tubingen ; A. E. BUCK, *The budget in government of to-day*, 1934 ; cf. également les n<sup>os</sup> 3 et 4 du supplément « Finances comparées » de la revue *Statistiques et études financières* et les n<sup>os</sup> 10-12 (1951 et 1952) des *Annales des finances publiques comparées*. La technique budgétaire des pays anglo-saxons a fait l'objet des n<sup>os</sup> 5 et 6 de 1950 du même supplément « Finances comparées » de *Statistiques et études financières* : on y trouve notamment le rapport de la Commission de réforme

de la comptabilité publique en Grande-Bretagne et le rapport de la Commission Hoover aux Etats-Unis.

Sur la Grande-Bretagne, cf. Sir Edward BRIDGES, *Treasury Control*, Londres, 1950 ; B. CHUBB, *The control of public expenditures*, Oxford, 1952 ; Sir Thomas HEATH, *The Treasury*, Londres, 1927 ; W. F. WILLOUGHBY (et autres), *Financial administration of Great Britain*, New York, 1917. Sur les Etats-Unis, cf. N. HERRMANN, *La préparation et le vote du budget fédéral aux Etats-Unis*, 1956 ; A. SMITHIES, *The budgetary process in the United States*, 1955 ; J. BURKHEAD, *Government budgeting*, 1956 ; H. M. GROVES, *Financing government*, New York, 1934 ; W. F. WILLOUGHBY, *The national budget system*, Baltimore, 1927 ; E. E. NAYLOR, *The federal budget system in operation*, Washington, 1941 ; L. WILMERDING, *The spending power ; a history of the efforts of Congress to control expenditures*, New Haven, 1943 ; C. STRONG, *Federal finances in the coming decade*, New York, 1941 ; DEVILLEZ, *La législation budgétaire et le contrôle financier aux Etats-Unis (Annales de Finances publiques, 1936, p. 131)*. Sur l'U. R. S. S., cf. G. de BOUTEILLER, *Le budget en U. R. S. S.*, Alger, 1949 ; S. GACHKEL, *Le mécanisme des finances soviétiques*, 1946 ; V. BATYREV et V. SITNINE, *Les finances et le crédit en U. R. S. S.*, 1948 ; A. MICHELSON, *Le droit budgétaire en U. R. S. S. (Annales de finances publiques, 1937)* ; R. W. DAVIES, *The development of the soviet budgetary system*, New York, 1958.

LA RATIONALISATION DES CHOIX BUDGÉTAIRES. — Depuis 1968, le gouvernement a mis en chantier une importante réforme des méthodes de conception et de préparation du budget : c'est la « Rationalisation des choix budgétaires » (R. C. B.), qui s'inspire de techniques mises au point aux Etats-Unis, notamment par le ministère de la Défense, sous le nom de « Planning, programming, budgeting system » (P. P. B. S.).

La technique budgétaire traditionnelle consiste à distribuer annuellement les crédits entre des services cloisonnés suivant une structure administrative. Il s'agit de remplacer — ou de compléter — ce « budget de moyens » par un « budget d'objectifs », objectifs correspondant soit à des missions permanentes de l'Etat, soit à des visées temporaires. Les objectifs une fois définis, discutés, hiérarchisés, la R. C. B. se propose de rechercher les moyens les plus efficaces et les moins coûteux pour y parvenir. Cette recherche est fondée sur l'application des méthodes de la logique moderne ; elle comporte un large usage de l'analyse économique (calcul de rentabilité, recherche opérationnelle, « actualisation », etc.) et un essai d'évaluation des avantages « non marchands » et des « nuisances » de l'action publique. La méthode est déjà utilisée dans certains ministères, notamment ceux des Armées et de l'Équipement. Mais il faudra sans doute des années avant que la R. C. B. soit partout applicable et appliquée. Sa généralisation, en tout cas, aura de profondes répercussions sur l'établissement et le vote des lois de finance. (Cf. les n<sup>os</sup> 45 et 48 de 1968 et 1969 du *Bulletin de l'administration des Finances* et l'article de M. DUCROS dans la *Rev. de sc. fin.*, n<sup>o</sup> 3, 1969).

## CHAPITRE PREMIER

### LA CONCEPTION DU BUDGET

Dans sa conception traditionnelle, le budget est limité aux seules recettes et dépenses de l'Etat : il est un document purement financier. On admet d'autre part que le budget doit être annuel, comme le sont les budgets des particuliers et des entreprises privées. Enfin, et surtout, le budget doit être en équilibre, c'est-à-dire que recettes et dépenses doivent se compenser exactement. Caractère financier, équilibre, annualité, tels sont les éléments fondamentaux qui définissent le budget classique. On leur ajoute d'ordinaire d'autres principes : unité, universalité ou règle du produit brut, spécialité des dépenses, non-affectation des recettes. Ceux-ci sont relatifs à la forme et au contenu du budget plutôt qu'à sa conception même. Ils sont d'ailleurs moins touchés par l'évolution générale des finances publiques. On les étudiera donc dans le chapitre suivant.

Au contraire, cette évolution a profondément bouleversé les trois éléments fondamentaux de la conception du budget : nature financière, équilibre, annualité. Le conflit entre finances publiques modernes et finances publiques classiques est ici très aigu. Ainsi s'explique que la réglementation juridique ait beaucoup évolué ces dernières années. En fait, la modernisation du budget a fait un grand pas en France : le décret du 19 juin 1956, réglant le mode de présentation du budget, couronne une longue suite d'efforts dans les cinq années précédentes ; l'ordonnance du 2 janvier 1959, qui l'a remplacé, en a consacré en fait les principales dispositions.

## SECTION I. — Budgets publics et comptes de la nation

La première évolution concerne le caractère financier du budget. Les classiques n'avaient même pas pris soin de le souligner et de le mettre au nombre des principes budgétaires, parce qu'il leur semblait aller de soi. Pour eux, la définition même du budget impliquait qu'il s'agissait d'un acte exclusivement financier, contenant seulement les recettes et les dépenses publiques, suivant la formule célèbre du décret du 31 mai 1862 : « Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses de l'Etat et des autres services que les lois assujettissent aux mêmes règles. » Pour les financiers modernes, au contraire, ce budget financier de l'Etat doit être rapproché d'un document plus large, où se reflète toute l'activité économique de la nation. La comptabilité publique ne peut être séparée de la comptabilité nationale, dont elle est une branche.

Il ne faut pas exagérer cependant l'opposition entre conceptions traditionnelles et conceptions modernes à cet égard. La notion de comptes de la nation ne vise pas à absorber et à remplacer celle de budget classique : elle tend plutôt à la compléter. Elle signifie que le budget de l'Etat doit être établi en tenant compte de toute la vie économique nationale. Les comptes de la nation ne constituent pas, par ailleurs, un véritable budget : instrument d'analyse des dépenses et des recettes, ils ne sont pas un acte d'autorisation, une décision.

Il est essentiel de distinguer en effet les notions de budget et de compte, au sens technique des termes. Un compte, c'est une récapitulation de dépenses et de recettes passées ; un budget, c'est une prévision de dépenses et de recettes futures. Evidemment, les deux actes sont liés : quand on établit un budget, on se base toujours sur les comptes des années écoulées. D'autre part, une fois un budget terminé, il est nécessaire de dresser des comptes, pour vérifier si les prévisions ont été justes, et surtout si les autorisations de dépenses et de recettes contenues dans le budget n'ont pas été dépassées : on verra que les pouvoirs du Parlement votant la « loi de règlement » sont ainsi le complément nécessaire de ses pouvoirs budgétaires.

## § 1. BUDGET DE L'ÉTAT ET BUDGETS PUBLICS

Deux problèmes se posent à cet égard : 1<sup>o</sup> il faut d'abord distinguer les budgets publics des budgets privés, c'est-à-dire préciser la notion même de budget public ; 2<sup>o</sup> il faut en second lieu distinguer les différents budgets publics : car le budget de l'Etat n'est qu'un d'entre eux, le plus important, mais pas le seul.

A) *La notion de budget public*

Une source fréquente de confusion vient du fait que l'opinion publique saisit mal, en général, la différence entre les budgets privés et les budgets publics (de l'Etat et des autres collectivités : communes, départements, etc.). Cette différence porte sur deux points : sur la nature des personnes en cause et sur le contenu même de la notion de budget.

a) LA DIFFÉRENCE DE CONTENU ENTRE BUDGETS PUBLICS ET BUDGETS PRIVÉS. — Les budgets privés sont seulement des actes de prévision de recettes et de dépenses ; les budgets publics sont des actes de prévision et d'autorisation de recettes et de dépenses. Cela signifie que pour les particuliers et les entreprises privées, les budgets sont seulement des actes financiers ; pour l'Etat et les collectivités publiques, les budgets sont aussi des actes juridiques, des actes créateurs de droits et d'obligations.

1<sup>o</sup> Le caractère de *prévision* des budgets publics est considéré par certains comme secondaire. On a même prétendu que le budget de l'Etat n'est une prévision que parce qu'il est une autorisation : on prévoit à l'avance les recettes et les dépenses publiques seulement parce qu'il faut les faire autoriser par le Parlement. Ce point de vue est erroné et l'évolution des finances publiques le rend plus erroné encore.

Le caractère de prévision des budgets publics a toujours été très important. Le budget de l'Etat est le programme d'action du gouvernement : les crédits prévus pour les différents services traduisent de façon précise l'activité de ces services et les réformes éventuelles qu'on veut leur apporter. Augmenter les crédits de l'éducation nationale, c'est prévoir un dévelop-

pement et une amélioration de l'instruction publique ; diminuer les crédits militaires, c'est prévoir une diminution de la tension internationale ; etc.

Un gouvernement qui craint des troubles intérieurs augmentera les crédits prévus pour la gendarmerie et la police ; s'il espère un développement économique, il pourra accroître les dépenses publiques en prévision d'une rentrée accrue des impôts. Si la préparation du budget est l'acte essentiel de la vie gouvernementale, c'est à cause de ce caractère de programme d'action et de plan prévisionnel. Un gouvernement autoritaire, qui n'a pas besoin d'autorisation budgétaire d'un Parlement, a intérêt à dresser un budget comme acte de prévision, et le dresse en fait.

La transformation contemporaine des finances publiques accroît l'importance de ce caractère de prévision. Elle tend en effet à intégrer les finances publiques dans l'économie générale du pays. La prévision de l'évolution économique future, permettant aux pouvoirs publics d'agir sur elle au moyen de procédés financiers, devient un élément capital de la vie financière. On verra précisément plus loin que l'établissement du budget sur la base de prévisions économiques et de « comptes prospectifs » est une des formes de l'évolution vers la notion de budget national.

2<sup>o</sup> Le caractère d'*autorisation* des budgets publics les distingue des budgets privés. Il résulte de la séparation des compétences entre les organes gouvernementaux. Dans l'État, le gouvernement prépare le budget et l'exécute, mais c'est le Parlement qui le vote : ce vote a pour effet d'autoriser le gouvernement à effectuer les dépenses et à percevoir les recettes inscrites au budget. Dans les communes, c'est le Conseil municipal qui vote le budget et autorise ainsi le maire à exécuter recettes et dépenses ; dans les départements, l'autorisation est donnée par le Conseil général, le préfet étant chargé de l'exécution.

Le terme d'autorisation n'est d'ailleurs pas très bien choisi, comme on le verra en étudiant avec plus de détails la portée de la décision parlementaire : car si les dépenses votées par le Parlement gardent un caractère facultatif, le gouvernement

étant libre de les effectuer ou non, ce qui correspond exactement à la notion d'autorisation, les recettes sont obligatoirement perçues par le gouvernement, ce qui dépasse cette notion.

b) LES LIMITES INCERTAINES ENTRE BUDGETS PUBLICS ET BUDGETS PRIVÉS. — En pratique, la différence entre budgets publics et privés est assez délicate, depuis le développement d'institutions mixtes, qui tiennent à la fois du service public et de l'entreprise privée. Pour l'Etat, les communes, les départements, aucune difficulté ne surgit : mais pour des entreprises industrielles, comme l'Electricité de France par exemple, le problème est difficile. On voit alors apparaître un certain conflit entre les critères juridiques et les critères économiques.

1<sup>o</sup> *Le critère juridique* repose sur le caractère public de l'institution dont on considère le budget. Est en principe budget public le budget des organismes publics : Etat, collectivités locales, services autonomes. Mais la notion d'organisme public est mal délimitée.

Une première difficulté surgit pour les entreprises publiques. Certaines, comme la Régie Renault, n'ont aucun caractère public au point de vue financier et leur budget est purement privé. D'autres, comme l'Electricité de France, le Gaz de France, la S. N. C. F., les Charbonnages, ont un budget de caractère intermédiaire : sa forme le rapproche de celui de certaines administrations ; la partie « investissements » est même votée par le Parlement dans certains cas, comme une dépense publique. Ainsi des organismes publics peuvent avoir des budgets privés ou semi-privés.

Inversement, des organismes privés ou semi-privés ont des liens étroits avec les finances publiques et subissent des contrôles budgétaires analogues à ceux des budgets publics : c'est le cas pour les organismes subventionnés, les entreprises aidées par l'Etat, les institutions parafiscales, la Sécurité sociale, etc. Le critère juridique est donc pratiquement inutilisable.

2<sup>o</sup> *Le critère économique* repose sur l'idée d'une différenciation entre l'activité économique dépendant de l'initiative privée, et celle dépendant de l'intervention de la puissance publique. Dans une comptabilité nationale générale, les comptes publics doivent tendre à mesurer l'intervention de l'Etat et des collec-

tivités publiques par des procédés d'autorité sur la marche des mécanismes économiques et sociaux (cf. p. 37). Si, en gros, cela correspond à peu près à la distinction précédente, il y a de nombreuses difficultés de détails. Par exemple, le service des chèques postaux fait partie juridiquement d'un budget public, mais devrait être classé dans les budgets et comptes privés au point de vue économique, car il ne présente pas de différences fondamentales avec un service bancaire privé (il en présente malgré tout : ne serait-ce que l'utilisation des fonctionnaires des P. T. T. pour sa gestion, qui en diminue les frais généraux).

Cette difficulté de tracer les limites précises entre budgets publics et budgets privés ne doit pas étonner. Seule, la vieille conception de l'Etat-gendarme permettait d'isoler vraiment l'activité publique et l'activité privée. L'extension moderne du rôle de l'Etat tend à effacer cette distinction. Elle aboutit à une certaine interpénétration et à une certaine confusion des budgets publics et des budgets privés.

### B) *Les différents budgets publics*

A côté du budget de l'Etat proprement dit, on vient de voir que les budgets publics englobent les budgets des départements, les budgets des communes, et les budgets de certains services publics dotés de l'autonomie financière. Il serait souhaitable que l'ensemble de tous ces budgets publics fussent regroupés dans un tableau général : en pratique, ce regroupement n'existe pas.

a) LA LOI DE FINANCES ET LE BUDGET DE L'ÉTAT. — Autrefois, les expressions « budget » et « loi de finances » étaient synonymes : on les emploie encore l'une pour l'autre, dans le langage courant. Mais, depuis quelques années, la loi de finances est un document plus large que le budget.

1° *Le contenu de la loi de finances.* — Aux termes de l'ordonnance du 2 janvier 1959, portant loi organique relative au budget, qui est un texte fondamental, la loi de finances annuelle comprend : 1° le « budget général », c'est-à-dire le budget au sens strict du terme ; 2° les budgets annexes (cf. p. 274) ; 3° les comptes spéciaux du Trésor (cf. p. 274). Mais le rapprochement de ces trois séries de documents est difficile.

2° *L'imprécision de la loi de finances.* — Le solde (actif ou passif) des budgets annexes et des comptes spéciaux apparaît dans la loi de finances à côté des masses du budget général. Mais, si l'on veut mesurer exactement la totalité des dépenses et des recettes de l'Etat, on ne peut se contenter de ce solde : quand, par exemple, tel budget annexe ou tel compte spécial est alimenté par des ressources propres, celles-ci doivent être ajoutées aux recettes du budget général, si l'on veut mesurer les prélèvements de l'Etat sur le revenu national.

On ne peut pas, cependant, se contenter d'additionner les recettes et les dépenses des budgets annexes et des comptes spéciaux à celles du budget général. D'abord parce qu'il y a des doubles emplois : certaines recettes de budgets annexes, par exemple, sont des subventions du budget général. Ensuite, parce que certains budgets annexes ou certains comptes sont à la limite du concept de budget public : par exemple celui de la Caisse nationale d'Epargne. Il en résulte qu'il est très difficile de préciser l'ampleur exacte des dépenses et des recettes publiques d'après la loi de finances (voir plus haut, p. 53).

b) **LES AUTRES BUDGETS PUBLICS ET LE PROBLÈME D'UN COMPTE PUBLIC GÉNÉRAL.** — Les mêmes difficultés se retrouvent quand on veut rapprocher du budget de l'Etat les budgets des collectivités locales, et les budgets des services autonomes (ne pas confondre ces « budgets autonomes » avec les « budgets annexes » : cf. p. 276). Ce rapprochement n'est réalisé que dans le cadre de la comptabilité nationale : mais sur la base d'une conception strictement économique des budgets publics, non d'une conception juridique.

1° *L'absence d'un compte public général sur une base juridique.* — Un compte public général sur une base juridique regrouperait : 1° le budget de l'Etat (au sens large : budget général, budgets annexes et comptes spéciaux, en éliminant les doubles emplois) ; 2° les budgets des départements et des communes ; 3° les budgets autonomes des services publics dotés de la personnalité morale. Ce compte n'existe pas. Les services statistiques du ministère des Finances donnent des renseignements sur les budgets des collectivités locales et certains budgets autonomes. Mais le regroupement n'est pas

fait : là encore, on ne peut se contenter d'une simple addition, à cause des doubles emplois (subventions de l'Etat aux collectivités locales, reversement à l'Etat de l'excédent de budgets autonomes, etc.).

L'absence d'un tel compte a les mêmes raisons que l'absence d'un regroupement de toutes les dépenses et les recettes de l'Etat. Peut-être un certain motif politique intervient-il : masquer à l'opinion l'ampleur des dépenses publiques totales. Mais c'est un motif secondaire. Le motif principal, c'est qu'un tel compte n'aurait pas de signification. Peu importe en effet, dans les finances modernes, la qualification juridique d'une activité. L'essentiel est sa signification économique : c'est seulement sur cette base qu'un compte public général peut être établi.

2<sup>o</sup> *Le compte public général à base économique.* — Dans les comptes de la nation, tels qu'on va les étudier, le compte public forme l'un des comptes, appelé « compte des administrations ». Cependant les « administrations », au sens de la comptabilité nationale, correspondent à une notion à la fois plus extensive et plus restrictive que la notion juridique : certaines administrations semi-privées (comme la Sécurité sociale) y figurent, mais pas certaines administrations publiques (hôpitaux, P. T. T.). Est considérée comme activité publique celle de toute institution qui utilise le pouvoir de commandement de l'Etat, qui agit par voie d'autorité : ainsi peut-on mesurer la part de la puissance publique dans l'activité économique. C'est le critère économique du budget public.

## § 2. LES COMPTES DE LA NATION

On doit rappeler ici la distinction du « budget » et du « compte ». Les comptes de la nation visent principalement à fournir un certain nombre de grandeurs qui indiquent l'évolution économique nationale pendant une période déterminée : produit national, revenu national, dépense nationale. Ces « agrégats » statistiques peuvent être reliés à un système de comptes résumant l'activité des agents économiques. De ces comptes rétros-

ectifs, on peut tirer, moyennant divers ajustements, des éléments de prévision : on appelle ceux-ci « comptes prospectifs » ou prévisionnels, expression qui ne correspond pas au sens classique technique du terme « compte », mais qui a le mérite d'éviter la confusion avec le sens précis du terme « budget » pour les collectivités publiques (car ces comptes ne sont pas des actes d'autorisation, comme le budget, mais seulement des actes de prévision).

### A) *La technique des comptes de la nation*

L'idée de base est de représenter toute la vie économique du pays par une série de comptes articulés retraçant les opérations effectuées pendant une certaine période de temps. On dresse d'abord les comptes rétrospectifs d'une année écoulée ; à partir d'eux, on s'efforce ensuite de faire une prévision (comptes prospectifs).

a) LES COMPTES RÉTROSPECTIFS. — Depuis 1956, la comptabilité nationale française est établie suivant des méthodes nouvelles, plus perfectionnées que celles utilisées en général dans les autres pays sur la base des techniques anglo-saxonnes.

1<sup>o</sup> *Les techniques anglo-saxonnes de comptabilité nationale.* — C'est sur elles que se base le système de comptabilité nationale établi par l'O. N. U. en 1953. On distingue quatre comptes fondamentaux :

— Le compte « entreprises » comprend les opérations effectuées par toutes les firmes et organisations qui produisent des biens et des services destinés à être vendus à un prix correspondant au coût de production : entreprises privées individuelles ou sociétaires, entreprises coopératives, propriétaires d'habitation, etc. On notera que les entreprises publiques et les services publics à caractère industriel et commercial sont compris dans cette catégorie. C'est le compte des opérations de production ;

— Le compte « particuliers » comprend toutes les opérations des particuliers et des organismes privés à but non lucratif (associations, clubs, sociétés sportives, etc.) : c'est le compte des opérations de consommation ;

— Le compte « secteur public » correspond à la notion de compte public général telle qu'on l'a dégagée ci-dessus. Il comprend les comptes de l'État, des collectivités locales et des services publics autonomes autres que les entreprises publiques à caractère industriel et commercial. C'est le critère économique et non le critère juridique qui définit la frontière de ce compte : ainsi la Sécurité sociale y est incluse, même si elle ne constitue pas en droit un service public, dans la mesure où son activité traduit la politique sociale de l'État ;

— Le compte « étranger » résume les opérations d'importations, d'exportations, d'investissements étrangers et de transferts internationaux.

2° *Les techniques françaises de comptabilité nationale.* — Jusqu'en 1956, la France a appliqué le système précédent, avec quelques adaptations. Aux quatre comptes fondamentaux, on en ajoutait trois autres : Sécurité sociale, Outre-Mer et Opérations du marché des capitaux. Depuis 1956, le Service des Etudes économiques du ministère des Finances a adopté une présentation nouvelle de la comptabilité nationale française. Elle consiste à distinguer les opérations économiques et les agents qui les effectuent.

Les agents économiques sont répartis en quatre grandes classes, elles-mêmes divisées en catégories : entreprises non financières (65 catégories), ménages (7 catégories), administrations (38 catégories), institutions financières (4 catégories). Quant aux opérations économiques, elles sont regroupées en trois classes : opérations sur biens et services (65 catégories), opérations de répartition (34 catégories), opérations financières (41 catégories). Il existe en outre un compte de « l'extérieur », où sont rassemblées les opérations avec l'extérieur sans distinguer les agents qui les effectuent. On peut ainsi obtenir un tableau économique à double entrée, où chaque catégorie d'opérations est inscrite en regard des catégories d'agents intéressés.

En fait, le tableau réel fait l'objet de simplification (les « comptes-écrans »). Chaque catégorie d'agents y apparaît deux fois, les opérations effectuées constituant soit des « ressources », soit des « emplois » (d'une façon générale, les ressources sont assimilables à des encaissements, les emplois à des décaisse-

ments). On aboutit ainsi à un tableau économique d'ensemble dont la structure est représentée par la figure 18.

|  |          | Emplois     |         |                      |                             |           | Ressources  |         |                      |                             |           |
|--|----------|-------------|---------|----------------------|-----------------------------|-----------|-------------|---------|----------------------|-----------------------------|-----------|
|  |          | Entreprises | Ménages | Admini-<br>strations | Institutions<br>financières | Extérieur | Entreprises | Ménages | Admini-<br>strations | Institutions<br>financières | Extérieur |
| Opérations<br>sur biens<br>et services | 1        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | 2        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | ...      |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | <i>x</i> |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
| Opérations<br>de<br>répartition        | 1        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | 2        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | ...      |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | <i>y</i> |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
| Opérations<br>financières              | 1        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | 2        |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | ...      |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |
|  | <i>z</i> |             |         |                      |                             |           |             |         |                      |                             |           |

FIG. 18. — Structure du tableau économique d'ensemble dans la comptabilité nationale française

Les comptes d'agent sont divisés en un certain nombre de sous-comptes : compte de production, d'exploitation, d'affectation, de capital, et compte financier. Il existe des comptes complémentaires, notamment le tableau d'échanges interindustriels qui est un développement des comptes de production et des comptes d'opération sur biens et services.

b) LES COMPTES PROSPECTIFS. — Sur la base des comptes rétrospectifs, on peut établir des prévisions quant à l'évolution de l'économie : tels sont les « comptes prospectifs ». Ils constituent le « budget économique de la nation », suivant la terminologie française. Mais le terme de budget est pris ici au sens des budgets privés : c'est un acte de prévision et non d'autorisation. Le budget économique national ne peut donc remplacer

le budget de l'Etat classique : mais il constitue le document essentiel à partir duquel ce budget est établi.

1<sup>o</sup> *L'établissement des comptes prospectifs.* — Les comptes rétrospectifs fournissent des données qu'on peut « prolonger » vers le futur : on peut ainsi définir une évolution probable de l'activité économique. L'exactitude de ces prévisions dépend donc à la fois de l'exactitude des données de base (rétrospectives) et de l'exactitude des appréciations de conjoncture. On peut construire d'ailleurs plusieurs comptes prospectifs, sur la base d'hypothèses différentes.

En France, le budget économique de l'année à venir est établi sur la base des comptes prévisionnels de l'année en cours, eux-mêmes préparés par référence aux comptes rétrospectifs de l'année antérieure et compte tenu de certaines hypothèses sur l'évolution de l'économie. Ainsi, les hypothèses retenues pour le budget économique de 1968 conduisent, par exemple, à prévoir un accroissement de la production intérieure de l'ordre de 5 %, alors que les comptes prévisionnels de 1967 ne font apparaître qu'une progression de 4,2 %. Ce sont donc des hypothèses d'expansion qui, dans ce cas précis, ont été retenues : la réalisation de ces hypothèses sera favorisée par le budget de l'Etat, dans la mesure où celui-ci est établi en harmonie avec le budget économique de la nation (cf. p. 221).

2<sup>o</sup> *L'usage des comptes prospectifs.* — Les comptes prospectifs sont, en effet, un guide pour la politique économique en général, et pour l'établissement du budget de l'Etat en particulier. Dans les Etats modernes, où l'ampleur des dépenses publiques est considérable, où les prélèvements publics dépassent le tiers du revenu national, le budget a une influence considérable sur l'évolution de l'économie du pays. Cette influence est indépendante de toute considération doctrinale : elle est un fait. Que les gouvernements et les citoyens l'approuvent ou la désapprouvent, elle n'en existe pas moins. La seule question est donc de savoir si l'Etat, conscient de cette influence, va l'utiliser dans le sens de l'intérêt général, en faisant effort pour que le budget ne nuise pas au développement économique, mais qu'il le favorise au contraire ; ou si, refusant d'en prendre conscience et de l'orienter, il va risquer de provoquer des

perturbations très graves : il est bien évident que la première solution peut seule être admise.

Cela rend indispensable l'usage des comptes prospectifs. Eux seuls permettent précisément de prendre conscience de la vie économique du pays et de l'influence sur elle de telle ou telle décision budgétaire. Sans eux, l'établissement du budget de l'Etat se fait à l'aveugle, dans la nuit : ils jouent à son égard le rôle de boussole et de radar. Certes, l'exactitude des comptes prospectifs n'est pas absolue : mais une demi-clarté permet mieux de se diriger qu'une obscurité totale.

Il ne s'agit donc pas de remplacer le budget de l'Etat, comme certains le croient parfois : mais de préparer et de décider le budget de l'Etat à la lumière des renseignements fournis par le budget économique national. La fonction exacte de celui-ci est une fonction d'information. Cette fonction d'information dépasse d'ailleurs le cadre de l'activité budgétaire de l'Etat : les comptes prospectifs, les comptes de la nation, fournissent des renseignements indispensables pour toutes les décisions des pouvoirs publics à incidence économique, et pas seulement pour les décisions financières.

La figure 19 retrace les données essentielles du budget économique national pour 1971, établi en 1970 pour servir de base à la préparation de la loi de finances pour 1971 (base 1970 = 100).

|   |              |
|---|--------------|
| Ressources :  |              |
| Production intérieure brute.....                              | 105,7        |
| Importations totales .....                                    | 108,7        |
| <b>TOTAL DES RESSOURCES .....</b>                             | <b>106,1</b> |
| Emplois :   |              |
| Consommation des ménages .....                                | 105,1        |
| Consommation des administrations .....                        | 103,7        |
| Investissements bruts .....                                   | 106,6        |
| <i>Dont</i> : Investissements des entreprises .....           | 107,4        |
| Investissements des administrations .....                     | 107,0        |
| Exportations totales .....                                    | 109,5        |
| Solde des utilisations de services liés au commerce extérieur | 109,3        |
| <b>TOTAL DES EMPLOIS.....</b>                                 | <b>106,1</b> |

FIG. 19. — Comptes prospectifs simplifiés pour 1971  
(indices de croissance en volume)

## B) *Le développement des comptes de la nation*

Le développement de la comptabilité nationale prospective est un phénomène récent qui date de moins de vingt ans, sauf en U. R. S. S. où l'économie planifiée exigeait l'emploi de tels instruments. La France a un certain retard à cet égard par rapport aux autres grandes nations « capitalistes » : cependant, des progrès très importants ont été réalisés depuis 1952.

a) LES COMPTES DE LA NATION EN FRANCE. — Depuis 1952, la « Commission des Comptes et des Budgets économiques de la nation » a une existence officielle et publie chaque année un compte rétrospectif de l'exercice écoulé et le compte prospectif (budget économique) de l'exercice en cours. Mais elle a connu des précurseurs entre 1946 et 1952. Depuis 1956, la comptabilité nationale est directement reliée au budget de l'Etat.

1° *La période 1946-1952* voit naître et se développer l'idée de comptes économiques. En 1946, le ministre des Finances publie un « Inventaire de la situation financière » qui constitue d'abord un compte public général rétrospectif, et qui en rapproche un certain nombre d'éléments relatifs à la situation économique, encore très fragmentaires et incomplets. En décembre 1947, la « Commission du Bilan national » créée au sein du Commissariat général au Plan, publia le premier compte économique général de la France. L'influence de ce document fut grande, puisqu'il inspira les mesures financières prises au début de 1948 par le Gouvernement René Mayer (prélèvement exceptionnel pour la lutte contre l'inflation). Mais les résistances soulevées furent telles que les comptes établis par la Commission en 1948 et 1949 ne furent pas publiés.

Mais deux décrets d'avril 1950 créent un Comité d'experts chargé d'établir les comptes de la nation et de les soumettre à une « Commission de la Comptabilité nationale », qui doit présenter chaque année, le 15 octobre, un rapport sur les comptes provisoires de l'année en cours et les comptes prévisionnels de l'année suivante. Au début de 1951 fut ainsi publié un rapport sur les comptes économiques de la nation pour 1950, avec des prévisions pour 1951.

2° Depuis 1952, l'établissement des comptes de la nation et du budget économique s'est fait de façon régulière. Le décret du 18 février 1952 a créé une « Commission des Comptes et des Budgets économiques de la nation », présidée par M. Pierre Mendès France. Les comptes des années passées sont établis en principe par l'Institut national de la Statistique, ceux de l'année en cours et le budget économique de l'année à venir par le Service des Etudes économiques et financières du ministère des Finances (en fait, les deux organismes travaillent en commun). Ces comptes sont discutés par la Commission et communiqués au Conseil économique, où ils font l'objet d'un débat : ils sont ensuite présentés au Parlement et publiés.

3° Le décret du 19 juin 1956, réglant le mode de présentation du budget, a réalisé une dernière étape de la réforme, en établissant une liaison organique entre les comptes de la nation d'une part, et le budget de l'Etat d'autre part. Jusqu'alors, les comptes de la nation s'étaient développés en marge du budget proprement dit. On a même vu, en novembre 1955, le ministre des Finances refuser communication des documents concernant le budget économique de 1956 à la Commission des Comptes de la nation.

Le décret du 19 juin 1956 décide que le projet de budget de l'Etat (loi de finances) doit être obligatoirement accompagné de deux rapports : le rapport économique et le rapport financier définissant les objectifs économiques et financiers du gouvernement. L'article 3 déclare que « le rapport économique est fondé notamment sur les comptes de la nation... Il décrit à cet effet : les résultats de l'année précédente ; la situation de l'année en cours ; les perspectives de l'année budgétaire et des années ultérieures ; les hypothèses sur lesquelles ces perspectives reposent, et le programme d'action du gouvernement ».

Le rapport financier « définit, en harmonie avec les conclusions du rapport économique, les charges de l'Etat ainsi que les moyens envisagés pour leur financement (art. 4) ». Il applique en somme au domaine des finances publiques le programme économique d'ensemble du gouvernement, tel qu'il est précisé dans le rapport économique. La subordination du financier à

l'économique est nettement affirmée : le point de vue économique domine aussi dans l'établissement du budget de l'Etat. Les charges et les ressources publiques sont ainsi examinées dans le cadre de l'évolution économique générale, telle qu'elle est retracée par les Comptes de la nation.

4<sup>o</sup> *L'ordonnance du 2 janvier 1959* prévoit également que le projet de loi de finances est obligatoirement « accompagné... d'un rapport définissant l'équilibre économique et financier, les résultats connus et les perspectives d'avenir ». Ce rapport regroupe les deux rapports prévus par le décret de 1956. La référence aux comptes de la nation a été prévue par l'ordonnance du 30 décembre 1958. Cependant, il n'est plus prévu que le rapport économique est fondé sur eux : en pratique, il l'est. Ainsi, depuis 1960 les rapports économiques et financiers présentés à l'appui des projets de loi de finances étaient tous accompagnés d'une annexe contenant les comptes de l'année précédente, les comptes prévisionnels pour l'année en cours et les hypothèses économiques retenues pour l'année suivante.

b) LES COMPTES DE LA NATION A L'ÉTRANGER. — Si l'on met à part l'U. R. S. S., dont la structure économique planifiée imposait une comptabilité nationale, ce sont les pays anglo-saxons, Grande-Bretagne et Etats-Unis, qui ont été les premiers pays à s'engager dans la voie des budgets économiques.

1<sup>o</sup> *La Grande-Bretagne* publie chaque année, depuis 1941, un « Livre Blanc » accompagnant le budget de l'Etat qui contient une estimation des revenus et dépenses de la nation entière. Ce document s'appelait d'abord « National Income and expenditures in the United Kingdom » (Revenu national et dépenses du Royaume-Uni); depuis 1947, il porte le titre d'« Economic Survey » (Panorama économique).

2<sup>o</sup> *Aux Etats-Unis*, l'élaboration d'une comptabilité nationale a son origine dans une résolution du Sénat de 1932, chargeant le Département du Commerce d'établir des statistiques du revenu national. Le premier rapport a été publié en 1934. Depuis, la « National Income Division » élabore et révisé régulièrement ces statistiques. Sur ces bases, les conseil-

lers économiques du Président (Council of economic advisors) établit chaque année un rapport annuel qui constitue un véritable budget économique, et qui est inclus dans le rapport économique du Président au Congrès.

3<sup>o</sup> Dans les démocraties nordiques, une comptabilité nationale existe depuis 1947 en Suède, au Danemark et en Norvège. On notera qu'en Norvège elle prend la forme d'un rapport soumis au Parlement, et approuvé par lui en même temps que le budget de l'Etat. Aux Pays-Bas, le Bureau central du Plan, dirigé par le P<sup>r</sup> Tinbergen, établit tous les ans, sous le nom de Plan central économique, un compte prospectif très élaboré au point de vue scientifique.

Sur la comptabilité nationale et les budgets économiques, il existe une très abondante bibliographie. Sur les méthodes mêmes d'établissement des comptes, qui relèvent de l'économie politique, cf. MINISTÈRE DES FINANCES ET DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES, *Les comptes de la nation*, 2 vol., 1966 (publié dans les suppléments à *Statistiques et études financières*, n<sup>os</sup> 207 et 208); R. BARRE, *Economie politique* (coll. « Thémis »), t. I, p. 223 et suiv. (avec bibliographie); François PERROUX, *Les comptes de la nation*, 1946; O. N. U., *Système de comptabilité nationale*, 1953; J. MARCHAL, *Comptabilité nationale française*, 1960; J. MARCZEWSKI, *La comptabilité nationale*, 1961; L. VALLON, *La France fait ses comptes*, 1958; C. SHOUP, *Principles of national income analyses*, New York, 1947; Les comptabilités nationales dans le monde (numéro spécial de la revue *Etudes et conjoncture*, 1952); Le revenu national (numéro spécial de *L'actualité économique et financière à l'étranger*, revue publiée par le ministère des Finances, juin 1946); et la revue *Etudes de comptabilité nationale*, publiée par le ministère des Finances. — On trouve les rapports annuels sur les comptes de la nation dans *Statistiques et études financières* (cf. par exemple, le n<sup>o</sup> 163, de juillet 1962, sur les comptes de 1961).

Sur les budgets économiques en général, cf. U. SCHUMACHER, *National budget und öffentlicher Haushalt*, Stuttgart, 1958; INSTITUT INTERNATIONAL DE FINANCES PUBLIQUES, *Le budget dans le cadre de l'économie nationale* (rapports présentés à la session de Bâle, 1949; et spécialement les rapports de MM. LAUFENBURGER et REUTER); J. DUMONTIER, *Budget économique et capital national*, 1950, et *Le budget économique de la nation* (*Revue administ.*, n<sup>o</sup> 47, 1955); SEELDRAEYERS, *Du budget de l'Etat au budget de la nation* (*Annales de finances publiques*, 1950). Sur les budgets économiques français, cf. les publications officielles des travaux de la Commission des Comptes de la nation par le ministère des Finances : comptes de l'année 1949 (1952), comptes provisoires de 1951 et 1952 et budget économique de 1953 (1953), comptes provisoires de 1953 et budget économique de 1954 (1954), etc. L'histoire de la comptabilité nationale française est retracée dans C. PROU, *Méthodes de la comptabilité nationale française*, 1956.

## SECTION II. — Équilibre budgétaire et équilibre économique

Le principe de l'équilibre budgétaire est la clef de voûte des finances publiques classiques. Il est profondément enraciné par ailleurs dans l'opinion publique à cause de l'analogie avec les finances privées : ne pas dépenser plus que ses revenus, équilibrer ses ressources et ses dépenses, n'est-ce pas la règle d'or de la sagesse privée ? Pourquoi la sagesse publique serait-elle soumise à des règles différentes ? Dans une allocution radio-diffusée en 1934, le président du Conseil Gaston Doumergue disait : « La ménagère qui va au marché ne peut dépenser plus qu'elle n'a dans son sac. L'Etat est exactement dans la même situation : il ne peut dépenser plus qu'il ne reçoit. » La majorité des citoyens est convaincue de l'exactitude de cette comparaison. Pour eux, le bon ministre des Finances est celui qui s'avère capable d'équilibrer le budget. Le « déficit budgétaire » est l'un des monstres qui hantent l'imagination populaire.

Cependant, les théories modernes des finances publiques n'admettent plus ce caractère sacré de l'équilibre budgétaire. Certaines d'entre elles vont même jusqu'à réhabiliter le déficit, sous le nom de « déficit systématique ». En apparence, la contradiction est absolue sur ce point entre financiers classiques et financiers modernes. En réalité, l'opposition est peut-être moins grande : la notion d'équilibre n'est pas absente de la pensée financière moderne. Mais, à l'idée traditionnelle d'un équilibre purement financier, elle tend à substituer celle d'un équilibre économique général. Et elle conçoit celui-ci sous un angle dynamique et non statique.

## § 1. L'ÉQUILIBRE FINANCIER DANS LES FINANCES CLASSIQUES

Dans les finances classiques, la notion d'équilibre budgétaire suppose que le total des dépenses publiques n'est pas supérieur au total des ressources publiques jugées « normales », c'est-à-dire des ressources autres que l'emprunt ou les manipulations monétaires. Cela revient à dire que les dépenses publiques doivent être alimentées essentiellement par l'impôt, les ressources domaniales étant restreintes à l'époque moderne.

A) *La doctrine classique de l'équilibre budgétaire*

On a parfois tendance à confondre équilibre budgétaire et absence de déficit. En fait, la théorie classique est encore plus stricte : si le déficit lui apparaît comme le danger fondamental, et le plus fréquent, elle n'admet pas non plus l'excédent des recettes.

a) LA PROHIBITION DU DÉFICIT. — Il y a déficit pour les finances classiques si l'ensemble des dépenses de l'Etat dépasse les ressources tirées de l'impôt et des revenus domaniaux, ce qui oblige à financer le surplus, soit par le recours à l'emprunt, soit par des moyens de trésorerie (qui constituent des emprunts à court terme), soit par l'émission de monnaie. Les financiers classiques voient dans le déficit un double danger : le danger de banqueroute et le danger d'inflation.

1° Si l'Etat recourt à l'emprunt pour financer le déficit, il crée ainsi un accroissement de dépenses pour les budgets suivants, résultant de la charge de ces emprunts (intérêts et amortissement). Le déficit tend ainsi à s'aggraver et la nécessité apparaît de recourir à de nouveaux emprunts. Finalement, l'Etat risque de ne plus trouver de nouveaux prêteurs et d'être acculé à renoncer purement et simplement au paiement des intérêts et à l'amortissement des emprunts déjà effectués, c'est-à-dire à faire *banqueroute*. L'hypothèse s'est réalisée, on l'a vu, à la fin de l'Ancien Régime et sous le Directoire.

2° A l'époque contemporaine, le danger principal est celui de l'*inflation*. L'Etat peut toujours trouver des moyens de paiement, en imprimant de nouveaux billets (cela n'était pas impossible au temps de la monnaie métallique, mais les difficultés étaient beaucoup plus grandes et le procédé restait très limité). Mais la mise en service de ces billets accroît le nombre de moyens de paiement sans accroître le nombre de biens consommables : il y a donc inflation, qui se traduit par une dépréciation de la valeur réelle de la monnaie, c'est-à-dire par la hausse des prix. Les financiers classiques considèrent cette inflation résultant du déséquilibre budgétaire comme particulièrement dangereuse, à cause de sa tendance naturelle à s'accroître d'elle-même : c'est ce qu'on appelle parfois « le

cycle infernal » de l'inflation ou la « spirale inflationniste ». La hausse des prix entraîne l'augmentation des dépenses publiques, donc l'accroissement du déficit, donc la nécessité de recourir à une nouvelle émission de monnaie, donc une nouvelle inflation et une nouvelle hausse des prix ; etc. Cependant, les impôts croissent avec la hausse des prix, au lieu que la charge de la dette publique reste fixe : il semble donc possible de sortir du « cycle infernal » et d'empêcher le développement de la « spirale inflationniste ». En fait, les cas d'inflation galopante, comme celui de l'Allemagne de Weimar, sont très rares et tiennent à d'autres facteurs que le déficit budgétaire proprement dit.

La prohibition du déficit n'est cependant pas absolue : les financiers classiques admettent le recours à l'emprunt, on l'a vu, dans certaines circonstances. Mais celles-ci demeurent exceptionnelles et l'usage de l'emprunt doit rester limité.

b) LA PROHIBITION DES EXCÉDENTS. — Quant à la prohibition du déficit, l'accord est complet entre les financiers classiques et l'opinion publique. Cet accord cesse en ce qui concerne les excédents budgétaires. L'opinion publique leur est très favorable, par analogie avec les finances privées et l'économie domestique. En France, où l'épargne est considérée comme la vertu fondamentale, constituer des réserves semble une suprême sagesse. Dans les années 30, un ministre des Finances particulièrement médiocre, M. Chéron, se fit ainsi une grande popularité en se vantant d'avoir constitué un « bas de laine » du Trésor public.

Les financiers classiques sont en désaccord avec l'opinion publique sur ce point. Ils insistent beaucoup sur les inconvénients politiques des excédents. Les Parlements ont tendance à les utiliser pour des dépenses démagogiques, qui créent des charges permanentes pour l'avenir : des excédents provisoires tendent ainsi à engendrer des déficits permanents. Le « bas de laine » du ministre Chéron est à la source de la fameuse « retraite du combattant », dépense inutile et injustifiée, qui a pesé très lourdement sur les budgets suivants. Aussi les financiers classiques disent qu'un bon budget doit « côtoyer le déficit » sans y tomber.

Les excédents de recettes ont des inconvénients écono-

miques aussi graves. Ces sommes thésaurisées sont enlevées à l'économie et aboutissent à stériliser une partie du pouvoir d'achat, en freinant l'économie. Il aurait mieux valu les faire servir à la production, en augmentant les crédits d'investissements. Mais cet inconvénient, très sensible aux financiers modernes, est moins considéré par les financiers classiques.

### B) *Les difficultés de la doctrine classique*

La doctrine classique de l'équilibre budgétaire se heurte à deux sortes de difficultés : à une critique théorique faite par les financiers modernes d'une part, à des obstacles d'ordre pratique d'autre part.

a) LA CRITIQUE THÉORIQUE DE L'ÉQUILIBRE BUDGÉTAIRE. — On peut critiquer la doctrine classique sur deux plans : d'une part, elle exagère les dangers du déficit ; d'autre part, elle exagère les avantages de l'équilibre.

1<sup>o</sup> *Les dangers du déficit sont exagérés* par la doctrine classique. Le financement du déficit par l'emprunt n'aboutit pas nécessairement à une charge insupportable : si les sommes empruntées par l'Etat aux particuliers sont investies par lui dans la production, par l'effet de ce que les économistes appellent le « multiplicateur d'investissement » l'accroissement du revenu national sera supérieur à celui de la dette publique. Le poids réel de la dette n'augmente donc pas et se trouve réduit au contraire : il est facile à l'Etat d'assurer le service de l'amortissement, par l'augmentation des rendements fiscaux qui résulte naturellement de l'accroissement de la production et des revenus.

De même, le financement du déficit par des avances de l'institut d'émission n'aboutit pas nécessairement à l'inflation. Il est possible en effet, dans certaines conditions, que les liquidités émises regagnent le circuit du Trésor, sous forme d'encaissements supplémentaires qui pourront servir le cas échéant à rembourser les avances à la Banque de France. Dans ce cas, le déficit aura été financé par l'épargne, et compte tenu de la réduction de la demande privée, l'accroissement de la demande publique n'aura pas d'effet sur les prix. Après 1944, les émissions de monnaie pour couvrir les déficits budgétaires ont suivi

la hausse des prix, mais ne l'ont pas provoquée (elles sont plus la conséquence de l'inflation que sa cause). En fait, si les déficits budgétaires sont très fréquents depuis 1914, l'inflation galopante est rare.

2<sup>o</sup> *Les avantages de l'équilibre sont exagérés* également par la doctrine classique. Celle-ci part de l'idée que le budget de l'Etat est isolé de la vie économique, et que la seule influence qu'il peut avoir sur elle est mauvaise : celle qui résulte précisément du déficit. Mais la réalité est toute différente. En fait, le budget de l'Etat est profondément lié à la vie économique du pays : celle-ci dépend de lui autant qu'il dépend d'elle. Considérer l'équilibre des recettes et des dépenses publiques en les isolant de la vie économique de la nation est une absurdité. Voici un Etat dont le budget est en équilibre : mais ses exportations sont beaucoup plus faibles que ses importations : croit-on que ce déséquilibre économique ne soit pas plus important que l'équilibre budgétaire ? Le rôle du gouvernement ne serait-il pas d'augmenter les dépenses, en aidant les exportations ou en développant la production nationale pour réduire les importations, au risque de déséquilibrer son budget ?

La faiblesse théorique de la doctrine classique, c'est la faiblesse théorique du libéralisme économique. La valeur suprême attribuée à l'équilibre budgétaire repose sur l'idée que l'Etat ne doit pas agir dans le domaine économique, que son action y est nécessairement mauvaise. Mais personne ne croit plus aujourd'hui à ces idées, et aucun Etat ne les applique, même les plus « capitalistes ».

b) **LES OBSTACLES PRATIQUES A L'ÉQUILIBRE BUDGÉTAIRE.**  
— Jusqu'à la guerre de 1914, la doctrine de l'équilibre a coïncidé à peu près avec la pratique des Etats bien gouvernés. Les déficits étaient exceptionnels ou caractérisaient des Etats semi-anarchiques. Mais les deux guerres mondiales et les reconstructions qui ont suivi ont bouleversé totalement les budgets et rendu l'équilibre impossible pour de longues périodes.

1<sup>o</sup> *Le déséquilibre après la première guerre mondiale.* — En 1914, les experts financiers prévoient qu'aucune guerre moderne ne pourrait durer plus de trois mois, à cause de l'impossibilité de la financer. Les faits ont démenti (hélas !) ces prévi-

sions optimistes. De nouveaux modes de financement ont été inventés, notamment les bons du Trésor, qui permettaient aux budgets de s'établir sur un déficit relativement durable. De toutes façons, la nécessité absolue de faire face aux dépenses de guerre et de reconstruction obligeait à mettre de côté la doctrine de l'équilibre. Après 1914, dans certains pays, comme en Grande-Bretagne, on a fait effort pour rétablir le plus tôt possible l'équilibre ; dans d'autres, comme en France, la facilité des nouveaux moyens de financement (bons du Trésor et émission de billets) a prolongé et aggravé le déséquilibre, qu'on s'efforçait de masquer par des artifices de comptabilité (sous-évaluation des dépenses, surévaluation des recettes, budgets particuliers et comptes spéciaux, etc.).

2<sup>o</sup> *Le déséquilibre depuis la crise de 1929.* — La grande crise économique mondiale ouverte en 1929 a suscité d'autres difficultés à l'équilibre budgétaire. Le ralentissement de la production et le développement du chômage n'ont pas seulement diminué les recettes publiques : ils ont forcé l'Etat à intervenir, même au prix de dépenses nouvelles et d'un déficit. Les idées d'équilibre de l'économie et de la société nationales dans leur ensemble ont pris le pas sur l'équilibre comptable du budget. A partir de 1938, le réarmement, puis la seconde guerre mondiale et la reconstruction ont rendu impossible de nouveau l'équilibre budgétaire. Ainsi, dans les quarante dernières années, les budgets de tous les Etats ont été plus souvent déséquilibrés qu'équilibrés.

### C) *La pratique de l'équilibre budgétaire en France et la notion d' « impasse »*

Depuis plus de dix ans, les charges totales du budget français sont demeurées constamment supérieures aux ressources normales (recettes fiscales + ressources domaniales). Le découvert, qu'on a pris l'habitude d'appeler « impasse » (terme moins choquant pour l'opinion publique que l'expression traditionnelle « déficit »), se situe en moyenne depuis 1952 aux alentours de 600 milliards d'anciens francs ; il a atteint jusqu'à 1 000 milliards en 1956.

a) LES JUSTIFICATIONS DE L'IMPASSE. — On a proposé diverses justifications de l'impasse.

1<sup>o</sup> *L'impasse et les dépenses rentables.* — La doctrine a justifié généralement l'impasse par une distinction économique entre les dépenses « rentables » et les dépenses « non rentables », l'impasse devant correspondre à des dépenses « rentables ». Cette conception s'éloigne un peu des théories classiques de l'équilibre.

2<sup>o</sup> *L'impasse et les dépenses provisoires.* — Depuis 1959, la nouvelle présentation du budget, qui classe les dépenses en dépenses définitives et charges provisoires, correspond à une notion plus orthodoxe de l'impasse, les recettes budgétaires devant couvrir au moins les dépenses définitives, les ressources de trésorerie pouvant assurer le paiement des charges provisoires. Cette conception, d'une plus grande rigueur financière, est respectée depuis 1964 (voir fig. 20). Il convient de remarquer qu'il s'agit ici de l'impasse prévisionnelle, l'impasse réelle pouvant être différente, compte tenu des plus-values de recette et du rythme de consommation des crédits.

|   | 1960    | 1965    | 1967    | 1968    | 1969    | 1970 <sup>1</sup> |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|-------------------|
| — Opérations à caractère définitif :                |         |         |         |         |         |                   |
| 1. Charges .....                                    | 60 697  | 97 239  | 117 048 | 127 955 | 149 311 | 158 069           |
| 2. Ressources .....                                 | 61 257  | 101 196 | 118 831 | 127 957 | 144 675 | 159 999           |
| 3. Excédent (+) ou déficit (—) budgétaire .....     | + 560   | + 3 957 | + 1 783 | + 3     | — 4 636 | + 1 930           |
| — Opérations à caractère temporaire :               |         |         |         |         |         |                   |
| 4. Charges .....                                    | 12 294  | 14 267  | 15 370  | 16 642  | 18 747  | 19 788            |
| 5. Ressources .....                                 | 5 471   | 10 322  | 12 590  | 14 698  | 17 029  | 17 863            |
| 6. Déficit des opérations à caractère temporaire .. | — 6 823 | — 3 945 | — 1 780 | — 1 944 | — 1 718 | — 1 925           |
| — Impasse ou excédent (3 + 6)                       | — 6 263 | + 12    | + 3     | — 1 941 | — 6 354 | + 5               |

(<sup>1</sup>) Projet.

FIG. 20. — L'équilibre budgétaire dans les lois de finances initiales en France (1960-1970)  
(en millions de F)

Cantonner les ressources de trésorerie à la couverture des dépenses de caractère temporaire constitue un progrès du point de vue de l'équilibre budgétaire. Mais cela n'est pas suffisant. En effet, les charges provisoires comportent deux catégories de

dépenses : les opérations à court terme (avances, prêts à court terme) et les opérations à long terme (prêts d'investissement). La véritable orthodoxie consisterait à réserver les ressources à court terme (bons du Trésor) à la couverture de la première catégorie d'opérations, et à consacrer aux investissements des ressources à long terme (emprunts). C'est dans cette direction que l'on semble s'être engagé en France, dans le cadre de la lutte contre l'inflation, ainsi qu'en témoigne la politique d'emprunts publics et de réduction du découvert.

b) LA COUVERTURE DE L'IMPASSE. — La facilité avec laquelle le Trésor peut couvrir l'impasse est fonction de l'état des marchés financiers et monétaires (cf. p. 190). Dans les périodes où les disponibilités de ces marchés sont réduites, le Trésor Public est obligé de faire appel à la Banque de France, même si l'impasse est à un niveau raisonnable. Dans le cas contraire, il n'est pas impossible qu'une impasse importante soit couverte sans difficulté. En fait, l'impasse de ces dernières années a été couverte essentiellement par les ressources à court terme du Trésor (bons du Trésor). La part des ressources procédant d'un mécanisme de création monétaire a été limitée à un montant très faible, jusqu'en 1968-1969.

## § 2. LES FINANCES MODERNES ET L'ÉQUILIBRE ÉCONOMIQUE

Il faut toujours revenir à la différence de base entre les finances classiques et les finances modernes. Les premières considèrent les problèmes financiers isolément, les secondes les replacent au milieu de la vie économique et sociale de la nation. Au lieu de s'attacher par conséquent à l'équilibre comptable entre les recettes et les dépenses du budget, c'est à l'équilibre général de la vie économique et sociale que s'attachent les financiers modernes. Cette conception a été consacrée par l'ordonnance du 2 janvier 1959, dont l'article 1<sup>er</sup> déclare que la loi de finances doit définir un « équilibre économique et financier » : l'équilibre économique a la priorité.

La plupart du temps, l'équilibre financier est un élément de l'équilibre économique : les deux se complètent. Mais, exceptionnellement, il peut y avoir contradiction : il arrive qu'un

déséquilibre financier temporaire soit un moyen d'assurer l'équilibre économique. Telle est la base de la théorie du « déficit systématique », dont la portée ne doit pas être exagérée.

### A) *La théorie du déficit systématique*

La doctrine dite du « déficit systématique » a été développée par Sir William Beveridge, sur la base des théories du plus grand économiste contemporain : Lord Keynes. Le déficit budgétaire est conçu comme un moyen d'assurer une expansion de l'économie en période de chômage et d'atteindre le « plein emploi » : il sert ainsi à relancer une économie en stagnation.

a) **LE DÉFICIT, COMME MOYEN DE RELANCE D'UNE ÉCONOMIE EN STAGNATION.** — La pensée de Keynes est dominée par le spectre du chômage, où il voit (à juste titre) le déséquilibre fondamental, non seulement à cause de ses conséquences sociales, mais encore de ses effets économiques : le chômage entraîne une perte de substance pour la nation. D'après les calculs de Kaldor, dans l'appendice au livre de Sir William Beveridge, *Full employment in a free society* (Londres, 1944), l'existence en Angleterre, avant guerre, de 1 250 000 chômeurs qui auraient dû être réintégrés dans le secteur économique se traduisait par une perte annuelle de 375 millions de livres dans l'industrie, de 95 dans le commerce et de 30 dans les services professionnels, soit 500 millions de livres en tout (en pouvoir d'achat d'avant guerre, égal à trois fois environ le pouvoir d'achat actuel, soit approximativement 1 500 milliards de francs 1955) : là résidait le véritable déficit. La réduction de ce déficit suppose un emploi rationnel de l'investissement et de la dépense, que les particuliers ne font pas s'ils sont abandonnés à eux-mêmes : il appartient à l'Etat de corriger leurs erreurs.

Cette action de l'Etat doit se développer sur deux plans :  
 1<sup>o</sup> accroître la demande globale de biens des particuliers, pour « amorcer » en quelque sorte le mécanisme économique ;  
 2<sup>o</sup> réaliser des investissements pour qu'on puisse répondre à cet accroissement de la demande par une production accrue. Cela suppose une augmentation des dépenses publiques et une diminution des recettes. La réduction des impôts favorise

l'accroissement de consommation des particuliers et facilite l'activité des entreprises ; le développement d'allocations accroît la demande de biens de la part des personnes à revenus trop faibles ; le recours à l'emprunt permet d'orienter des sommes thésaurisées par les particuliers vers des investissements productifs. Ces divers moyens tendent naturellement à mettre les finances publiques en déficit : mais c'est précisément ce déficit qui permet de développer la production et de mettre fin progressivement au chômage.

b) LE RETOUR A L'ÉQUILIBRE BUDGÉTAIRE. — Le déficit budgétaire a permis de mettre fin au déficit économique constitué par le chômage et la restriction de l'activité économique qu'il entraîne. L'équilibre économique, une fois rétabli, va tendre ensuite à rétablir lui-même l'équilibre financier.

L'expansion de la consommation et de l'investissement provoque une élévation de la production et du revenu national qui entraîne un accroissement des rentrées fiscales. La suppression du chômage diminue les secours et allocations publiques. L'augmentation des revenus n'est d'ailleurs pas absorbée entièrement par la consommation ; il reste une marge d'épargne que le développement même de l'activité économique incite à s'investir : les investissements privés tendent donc à relayer les investissements publics qui les suppléaient dans la période de stagnation. Ainsi, les ressources de l'État s'accroissent, cependant que ses dépenses diminuent : le déficit tend ainsi à disparaître d'un mouvement naturel.

Il ne faut pas manifester cependant un optimisme exagéré, relativement à ce retour à l'équilibre. Il suppose en effet d'une part que la création de pouvoir d'achat par l'État n'a pas été trop grande, c'est-à-dire qu'elle n'a pas dépassé le niveau maximum que peut atteindre la production nationale une fois remise en position de plein emploi. D'autre part, il faut que le déficit budgétaire cesse dès que le niveau de plein emploi est atteint : sinon, le danger d'inflation est alors très grand, car en face d'un accroissement de moyens de paiement l'offre de biens consommables devient inélastique (par définition même : puisque le plein emploi est atteint). La politique de déficit systématique est donc soumise à des limites strictes.

### B) *Les limites du déficit systématique*

La doctrine du déficit systématique n'a pas le caractère général et absolu qu'on lui a quelquefois attribué : l'expression même de « déficit systématique », très employée au lendemain de la guerre, est aujourd'hui passée de mode. De toute façon, il n'a jamais été question d'écarter d'une façon générale et permanente l'idée d'équilibre budgétaire. Pour les finances modernes, l'équilibre budgétaire demeure la règle : mais ce n'est plus une règle absolue et intangible ; c'est une règle susceptible d'exceptions et d'assouplissements suivant les circonstances. La notion de déficit systématique se présente comme la principale de ces exceptions.

Mais cette exception trouve assez rapidement sa limite. Lorsque la pompe des finances publiques refoule plus qu'elle n'aspire, elle exerce une pesée globale sur les prix. L'effet de relance n'est pas nécessairement atteint, le seul résultat tangible étant la dégradation de l'instrument de mesure qu'est la monnaie. Le déficit ne se justifie donc que si les conditions du marché monétaire et financier permettent au Trésor de dégager des ressources que les organismes de crédit n'auraient pas utilisées, l'Etat se substituant ainsi à l'initiative privée défailante.

a) LE DÉFICIT NE SAURAIT ÊTRE PERMANENT. — Le rôle du déficit systématique est seulement de remettre en marche une économie stagnante : on pourrait le comparer à celui du démarreur dans une automobile. Une fois l'économie relancée, les dépenses exceptionnelles d'investissements publics doivent progressivement diminuer, les restrictions d'impôts prendre fin, etc. L'équilibre budgétaire doit donc être rétabli. Sir William Beveridge estime que l'Etat doit développer les dépenses publiques sans souci du déficit jusqu'au moment où le plein emploi productif est réalisé, c'est-à-dire où il n'y a plus de chômeurs (sauf une réserve incompressible qu'il fixe à 3 % environ). Keynes distingue entre deux catégories d'inflation. Dans une économie de sous-emploi, où il reste des ouvriers, des capitaux et des machines inutilisées, l'inflation est productrice : la création de monnaie par l'Etat augmente la demande globale et

entraîne la remise en service de ces facteurs de production inutilisées. Mais, lorsque le plein emploi est atteint, et qu'il n'y a plus de facteurs de production disponibles, l'inflation devient destructrice : on rejoint ici les thèses des financiers classiques.

Le chômage constitue ainsi l'indice qui commande le début et la fin de l'utilisation du déficit budgétaire. Quand il commence à dépasser le minimum incompressible de 3 %, il convient de mettre en œuvre les mécanismes qu'on a décrits, sans craindre le déséquilibre du budget ; quand il régresse vers ce minimum, il faut revenir à l'équilibre budgétaire. En pratique, l'application de ces principes est évidemment délicate. On ne doit pas attendre l'arrivée du chômage pour commencer à mettre en œuvre les mécanismes compensateurs. Le ralentissement des affaires, la contraction du volume des transactions constituent un premier signe : ils tendent normalement, en effet, à provoquer une diminution corrélative de la production et à engendrer le sous-emploi. Dès l'apparition de ces premières manifestations de récession économique, il conviendrait d'utiliser les techniques d'intervention de l'État recommandées par la théorie du déficit systématique : accroissement du pouvoir d'achat, stimulation des investissements. A condition, évidemment, que cette récession ne provienne pas d'une diminution de la production résultant elle-même d'un défaut de matières premières, d'un manque de main-d'œuvre, d'une usure de l'outillage, etc.

Quoi qu'il en soit, l'essentiel est de retenir ici le caractère purement provisoire du déficit systématique et la nécessité de revenir à l'équilibre budgétaire dès que l'économie elle-même a retrouvé un fonctionnement équilibré. On a vu que, si ce retour à l'équilibre budgétaire est en principe automatique, il faut se garder d'un trop grand optimisme à cet égard.

b) LE DÉFICIT NE SAURAIT ÊTRE INCONTROLÉ. — On touche ici au point délicat de la doctrine du déficit systématique. Le mécanisme de retour automatique à l'équilibre, qu'on a plus haut décrit, est correct : mais son fonctionnement régulier suppose qu'on n'a pas exagéré le déficit, que l'accroissement des dépenses publiques et la création de monnaie se sont faits en proportion des moyens de production inutilisés qu'il s'agit de réintégrer dans le circuit. Car, s'ils les dépassent, il y aura

inflation destructrice. Il est donc nécessaire que la proportion de pouvoir d'achat créé par l'Etat n'excède pas les possibilités de la production une fois revenue à son niveau de plein emploi. Sans doute, les investissements publics tendent eux-mêmes à augmenter le niveau de cette production. Mais celle-ci n'est pas indéfiniment extensible ; du moins le rythme de son extension ne peut dépasser une certaine vitesse, compte tenu des possibilités de main-d'œuvre et de matières premières du pays.

Le déficit systématique est donc un déficit limité. Il ne doit pas dépasser une certaine ampleur. Théoriquement, cette ampleur se mesure à l'importance du sous-emploi, c'est-à-dire à l'importance de la main-d'œuvre inemployée (chômage), des machines inutilisées, des matières premières non exploitées. Pratiquement, il est assez difficile de traduire en chiffres budgétaires les sommes exactes d'investissements et de création de pouvoir d'achat correspondant à l'importance de ce sous-emploi. Il est donc nécessaire d'agir avec une certaine prudence. Au fur et à mesure de l'utilisation des procédés de déficit systématique, cette indétermination tendra à se réduire : on disposera en effet d'expériences, de repères, de points de comparaison. La précision des analyses économiques, et en particulier de la comptabilité nationale, va dans le même sens. L'emploi du déficit systématique n'est pas concevable sans un budget de la nation aussi précis que possible. Il exige également que l'Etat dispose d'un certain appareil de contrôle sur les banques, le crédit et le circuit monétaire en général : mais, en pratique, tous les Etats modernes ont plus ou moins établi des contrôles de ce genre.

Le caractère délicat de la politique de déficit budgétaire forme l'un des arguments les plus souvent invoqués par ses détracteurs. Il est superflu d'insister sur le peu de valeur de ce raisonnement. Les remèdes modernes sont infiniment plus délicats à administrer que les tisanes de nos grands-mères : mais ils sont aussi plus efficaces. Vaudrait-il mieux laisser mourir les malades ?

L'approfondissement des théories du déficit systématique suppose une bonne connaissance de l'économie, et en particulier des doctrines de Keynes, lesquelles sont difficiles. Sur ce point, cf. A. BARRÈRE, *Théorie économique*

et impulsion keynésienne, 1952 ; S. E. HARRIS, *The new economics : Keynes's influence on theory and public policy*, 1949 ; E. JAMES, *Histoire de la pensée économique au XX<sup>e</sup> siècle*, 2 vol., 1955 ; et bien entendu l'œuvre fondamentale de J. M. KEYNES, *Théorie générale de l'emploi de l'intérêt et de la monnaie*, trad. franç., 1942 (l'édition anglaise est de 1936).

L'analyse de l'idée de déficit budgétaire comme moyen de lutte contre le sous-emploi a été particulièrement faite par Sir William BEVERIDGE, *Full employment in a free society* (Londres, 1944, trad. franç., 1945) ; cf. également A. LORIA, La réhabilitation du déficit financier (in *Revue économique internationale*, 1939) ; M. MASOIN, Stabilité financière et plein-emploi (*Rev. de science et législ. financ.*, 1954, p. 547).

EXEMPLES D'APPLICATION DES THÉORIES DU DÉFICIT BUDGÉTAIRE. — Il faudrait distinguer deux cas : l'usage du déficit systématique dans des crises graves, comme aux Etats-Unis en 1933, en France en 1936, en Grande-Bretagne en 1945 ; et son emploi en périodes normales pour atténuer ou empêcher des récessions économiques légères. Ce dernier tend à se développer de plus en plus : en face d'une montée de chômage et d'un ralentissement des transactions, les Etats utilisent soit la déflation fiscale, soit l'augmentation des investissements publics, soit le développement d'allocations et l'accroissement des salaires du secteur public, soit ces divers procédés simultanément. Mais ils le font modérément, en rapport avec le caractère modéré de la crise, et le déficit budgétaire qui en résulte ne frappe pas l'opinion, parce qu'il n'est guère supérieur aux déficits habituels, devenus plus ou moins chroniques. Il est important d'ailleurs de ne pas parler d'application de la théorie du déficit systématique : car le public, très ignorant des réalités financières modernes, s'inquiéterait, ce qui risquerait de provoquer une inflation psychologique annulant les effets bénéfiques de la politique de déficit systématique.

Comme exemples d'application des théories du déficit systématique en période de crise grave, on peut citer le New Deal de Roosevelt (1933) où l'expérience a réussi, surtout si l'on considère l'ampleur de la crise ; la politique de pouvoir d'achat du Front Populaire français (1936) où l'expérience a échoué par suite de fautes techniques (procédés trop simplistes) et de l'inflation psychologique provoquée par la défiance de l'opinion. Dans la politique travailliste de l'après-guerre 1945, l'intervention pour maintenir le plein emploi par des procédés keynésiens se situe au sein d'un effort pour développer la reconstruction en comprimant la consommation privée par des mesures de rationnement autoritaire : on se rapproche ici du « circuit du temps de guerre ».

LE CIRCUIT DU TEMPS DE GUERRE. — Pendant la seconde guerre mondiale, la politique budgétaire s'est insérée dans une politique économique générale, et l'idée d'équilibre budgétaire est passée au second plan, au bénéfice de l'idée d'équilibre économique et monétaire général. Cependant, le « circuit du temps de guerre » constitue une dérogation à l'équilibre budgétaire très différente de la théorie du déficit systématique.

En temps de guerre, les moyens monétaires sont plus abondants que les biens disponibles. Pour financer la guerre, l'Etat est obligé de recourir largement aux émissions de billets : ses dépenses s'accroissent de façon formi-

dable, étant donné le prix de l'armement moderne. Au contraire, une grande partie de la production étant orientée vers l'armement et la guerre, il y a peu de biens de consommation disponibles. Cependant, il n'y a pas de chômage : mais les mobilisés et les ouvriers des usines de guerre sont employés à des tâches improductives.

Comme il y a plus de moyens de paiement que de biens disponibles, une politique libérale entraînerait une hausse vertigineuse des prix et une inflation continue. Pour l'éviter, l'Etat établit un rationnement et un contrôle des prix très stricts. Il y a donc un large surplus de revenus disponibles qui ne peuvent s'employer : l'Etat finance ses dépenses sur ce surplus, qu'il « éponge » facilement, soit par le canal de l'impôt, soit par celui de l'emprunt (comme ces revenus ne trouvent pas à s'utiliser autrement, l'emprunt est facile). Les dépenses publiques sont ainsi financées par l'excédent de moyens de paiement, qu'elles-mêmes ont créé au départ et qu'elles contribuent à développer.

La difficulté surgit une fois la guerre terminée, au moment où le circuit doit prendre fin. En Angleterre, où l'impôt avait été largement utilisé pour absorber les excédents monétaires, le gouvernement a eu le courage de prolonger le rationnement et le contrôle des prix longtemps après le retour à la paix, et de financer en somme les investissements productifs et la reconstruction par une technique analogue à celle qui a servi à financer la guerre (les mêmes procédés ont été employés en U. R. S. S. et dans les démocraties populaires, mais de façon plus brutale). En Belgique, le ministre des Finances Gutb a appliqué les idées développées par M. Pierre Mendès France, et procédé à un échange de billets avec blocage, qui réalisait une diminution brutale des moyens de paiement. En France, on a rejeté le plan Mendès France et détendu les contrôles de guerre, ce qui a conduit à une inflation très grave.

Sur le circuit du temps de guerre en France, cf. H. LAUFENBURGER, *Les finances de 1939 à 1945* : I. *La France*, 1947 ; *Crédit public et finances de guerre (1914-1944)*, 1947 ; J. MÉRIGOT et P. COULBOIS, *Le franc (1938-1950)*, 1950 ; P. ARNOULT, *Les finances de la France et l'occupation allemande*, 1951 ; P. MITZAKIS, *Principaux aspects de l'évolution financière de la France (1936-1944)*, 1946 ; Y. BOUTHILLIER, *Finances sous la contrainte*, 1951.

### SECTION III. — Budget annuel et opérations à long terme

Le caractère annuel tient à la nature même du budget dans les finances classiques : la notion de budget est apparue quand les Parlements ont exigé un état annuel des prévisions de dépenses avant d'autoriser à percevoir les impôts pour la durée d'une année. Certes, il y a eu certaines hésitations à l'origine : le Parlement anglais ayant d'abord consenti l'impôt pour deux ou trois ans, on aurait pu aller vers des budgets biennaux ou triennaux. Mais dès la fin du XVII<sup>e</sup> siècle l'annualité s'est

établie en Grande-Bretagne. Quand la pratique du budget a été introduite dans les autres nations, l'annualité s'est renforcée par le développement simultané de la pratique des budgets annuels dans les grandes affaires privées. Aussi l'annualité budgétaire a-t-elle fini par être considérée comme naturelle.

Cependant, la liaison de plus en plus étroite entre finances publiques et activité économique générale a conduit à remettre en cause le principe d'annualité. Les rythmes naturels de la vie économique ne suivent pas le calendrier grégorien : l'alternance prospérité-dépression, suivant une périodicité pluri-annuelle, a conduit certains à préconiser des budgets calqués sur la même période, prenant un caractère cyclique. D'autre part, l'intervention de l'Etat dans la vie économique et sociale suppose des programmes d'investissements à long terme, que la pratique stricte de l'annualité budgétaire rend impossibles : sans parler du cas des nations à économie planifiée, où le plan s'étend sur plusieurs années (de trois à sept ans en général), obligeant à aménager le principe de l'annualité budgétaire.

## § 1. LE PRINCIPE CLASSIQUE DE L'ANNUALITÉ

Si les classiques ne discutent pas le caractère annuel du budget, ils se heurtent malgré tout à certaines difficultés pratiques d'application. La rigueur du principe se tempère donc de certaines nuances à l'usage. Et il y a plusieurs interprétations possibles de l'annualité.

### A) *La signification de l'annualité budgétaire*

Pour comprendre la signification pratique de l'annualité budgétaire, il convient de connaître les motifs qui ont conduit à adopter cette règle : ce sont eux, en effet, qui éclairent et expliquent les détails de réglementation.

a) LES FONDEMENTS DU PRINCIPE D'ANNUALITÉ. — On l'a dit, le principe d'annualité s'est établi pour des motifs essentiellement politiques. Ensuite, des motifs financiers sont venus renforcer ceux-ci.

1° *Fondements politiques.* — Le principe d'annualité a pour raison d'être essentielle d'assurer un contrôle régulier des

finances publiques par le Parlement. L'idée de budget annuel est apparue en même temps que se développaient les pouvoirs des Parlements. Elle a contribué plus que tout autre moyen à favoriser ce développement.

Gouverner, c'est dépenser. Et dépenser suppose qu'on ait des ressources correspondantes. Qui tient les cordons de la bourse gouvernementale exerce une influence considérable sur le gouvernement : c'est cela qu'ont voulu précisément les Parlements, et qu'ils ont obtenu en Grande-Bretagne au *xvii<sup>e</sup>* siècle, ailleurs aux *xix<sup>e</sup>* et *xx<sup>e</sup>* siècles. Le principe du « consentement du peuple à l'impôt » ne suffisait pas à cet égard : l'exemple de l'Ancien Régime français montre que si l'impôt est consenti de façon permanente, le gouvernement peut se passer des assemblées, et qu'il s'en passe. C'est seulement si le consentement n'est accordé que pour une période brève, au bout de laquelle il doit être renouvelé, que la puissance du Parlement est grande. Et plus cette période est limitée, plus s'accroît la force du Parlement : c'est pourquoi on est passé en Angleterre de trois ans à deux, puis à un seul.

L'examen annuel des dépenses (crédits) a d'abord été conçu comme le corollaire du consentement de l'impôt : il s'agissait de justifier les besoins de l'État. Ensuite, on s'est aperçu qu'il permettait un contrôle général de toute l'activité gouvernementale, puisque la vie de tous les services publics se traduit par des dépenses. Ainsi, la discussion budgétaire est-elle le moyen essentiel par lequel le Parlement connaît dans son détail l'action du gouvernement, la surveille et lui pose des bornes. L'annualité budgétaire est donc devenue l'un des principes fondamentaux de la démocratie classique.

2<sup>o</sup> *Fondements financiers.* — A l'usage, l'annualité budgétaire s'est révélée une règle excellente au point de vue financier. En l'absence de budget annuel, l'Ancien Régime monarchique vivait dans le désordre financier : il ignorait la situation exacte de ses finances. Parfois, il s'efforçait de dresser des inventaires exceptionnels (cf. le compte rendu au roi de Necker), vite dépassés. L'obligation de prévoir chaque année de façon détaillée les dépenses et les recettes de l'État, en s'efforçant de les ajuster l'une à l'autre, a contribué à éviter des

gaspillages et à mettre de l'ordre. On ne conçoit pas plus aujourd'hui un Etat sans budget qu'une grande entreprise sans budget.

Le cadre annuel s'est avéré très pratique à cet égard. D'abord, parce qu'il correspond au rythme essentiel de la vie sociale, à la division fondamentale du temps adoptée par les hommes. Ensuite, parce qu'il coïncide précisément avec la période financière retenue par les entreprises privées : à cet égard, la tendance moderne à intégrer les finances publiques dans la vie économique aboutit à renforcer l'annualité budgétaire. Enfin, l'année est une période suffisamment brève pour que les prévisions aient une certaine valeur et suffisamment longue pour introduire une relative continuité dans la vie financière.

b) LE DOUBLE ASPECT DE L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE. — L'annualité budgétaire a un double aspect, en ce qui concerne le vote du budget par le Parlement et son exécution par le gouvernement.

1<sup>o</sup> L'annualité signifie d'abord que le budget doit être décidé par un *vote annuel* du Parlement. Tant que ce vote n'est pas intervenu, le gouvernement ne peut effectuer aucune recette ni aucune dépense pour l'année considérée.

Dans la plupart des Etats, et notamment en France, l'année budgétaire coïncide avec l'année civile, et va du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre. Dans d'autres, cette coïncidence n'existe pas : aux Etats-Unis, l'année budgétaire s'ouvre le 1<sup>er</sup> juillet ; en Grande-Bretagne, le 1<sup>er</sup> avril. En France, on avait adopté le système britannique entre 1930 et 1932, pour des motifs politiques : comme la Constitution de 1875 faisait commencer en janvier la seule session obligatoire du Parlement, avec une année budgétaire commençant le 1<sup>er</sup> janvier le gouvernement était obligé de convoquer le Parlement en session extraordinaire à la fin de l'année (à partir d'octobre), pour que le budget soit voté le 31 décembre ; avec une année budgétaire commençant le 1<sup>er</sup> avril, on aurait pu éviter cette session extraordinaire, et diminuer par conséquent le temps où le Parlement se réunit. Aujourd'hui, la Constitution de 1958 aboutit à un résultat analogue, puisqu'elle fait commencer en octobre la session ordinaire obligatoire de l'Assemblée nationale.

Quelle que soit la date de départ de l'année budgétaire, le principe est le même : le budget doit être voté chaque année, avant cette date, faute de quoi le gouvernement est totalement paralysé, puisqu'il ne peut ni engager une dépense (il ne peut même pas payer ses fonctionnaires) ni percevoir une recette.

2° L'annualité signifie ensuite que le gouvernement doit s'en tenir à une *exécution annuelle* du budget : c'est-à-dire rapporter au budget de l'année toutes les dépenses et les recettes effectuées dans l'année.

A cet égard, un problème très délicat se pose, quand une recette ou une dépense enjambe en quelque sorte le cadre annuel. Prenons le cas d'un marché de travaux publics. Les travaux sont engagés en 1960, mais payés seulement en 1961 : doivent-ils être imputés sur le budget de 1960 ou sur celui de 1961 ? Deux systèmes s'opposent à cet égard, celui de l'exercice et celui de la gestion. Dans le système dit « de l'exercice », le budget est un compte administratif où le point de vue juridique prédomine : on rattache à l'année toutes les dépenses et toutes les recettes qui tirent leur origine d'un acte accompli pendant cette année, quel que soit le moment du paiement effectif (dans l'exemple précité, la dépense est imputée sur le budget de 1960) ; on a ainsi une vue d'ensemble des charges et des ressources d'une année, quelle que soit leur échéance. Dans le système dit « de la gestion », au contraire, le budget est essentiellement considéré comme un compte de caisse où l'on inscrit les dépenses et recettes au jour le jour, comme peut le faire un chef d'entreprise ; on les rattache donc au budget de l'année de leur règlement ou perception effective, quelle que soit la date de leur engagement juridique : dans l'exemple précité, le marché des travaux sera imputé sur le budget de 1961.

En France, on applique depuis 1934 le système de la gestion à la comptabilité des recettes. Par contre, la comptabilité des dépenses était soumise jusqu'en 1955 au système de l'exercice, limité par divers correctifs. La loi du 11 juillet 1953 a décidé que le système de la gestion serait également appliqué aux dépenses : ses dispositions ont été rendues applicables par le décret du 14 novembre 1955. Depuis le budget de 1956, la gestion a donc remplacé l'exercice. En pratique, cependant,

la période annuelle de gestion est prolongée d'une courte période complémentaire, au cours de laquelle les dépenses peuvent encore être rapportées au budget de l'année écoulée.

### B) *Les difficultés d'application de l'annualité*

Ecartons ici les difficultés exceptionnelles tenant à des circonstances absolument anormales. En France, par exemple, après l'armistice de 1940, et après la libération de 1944, l'occupation militaire et la guerre avaient tellement bouleversé la vie de la nation qu'il a été impossible d'établir des budgets annuels : aussi a-t-on connu en 1941 deux budgets semestriels, et en 1945 un budget trimestriel (repris ensuite dans le budget annuel mis en vigueur le 1<sup>er</sup> avril).

Même dans des circonstances plus normales, l'application de la règle d'annualité s'avère difficile. Elle se heurte à deux séries d'obstacles : politiquement, il n'est pas facile d'obtenir des assemblées le vote du budget en temps utile, ce qui oblige à recourir à des crédits provisoires ; financièrement, il n'est pas facile de fixer avec une précision rigoureuse le montant exact des crédits, ce qui oblige à recourir à des crédits additionnels.

a) L'ANTICIPATION DU BUDGET : LES CRÉDITS PROVISOIRES. — Si le budget n'est pas voté au premier jour de l'année financière, toute l'activité de l'État devrait s'arrêter en principe. Or, en pratique, l'activité de l'État ne peut pas s'arrêter, bien qu'il arrive souvent que le Parlement n'ait pas achevé l'examen du budget à la date fatidique. En France, il est arrivé qu'on prolonge juridiquement la séance du 31 décembre de quelques heures (parfois plus de vingt-quatre heures !) en arrêtant symboliquement la pendule, comme Josué arrêta le soleil : ainsi, le budget est réputé voté le 31 décembre. Cette procédure surréaliste est possible quand le retard n'est que de quelques heures. Mais il est souvent de quelques semaines, voire de quelques mois. Comment procéder alors ? Plusieurs systèmes sont possibles.

1<sup>o</sup> *Les différents systèmes possibles.* — En gros, ils sont au nombre de trois : crédits provisoires, reconduction des crédits, budget biennal.

α) Les crédits provisoires sont des sortes de pré-budgets partiels, votés par le Parlement, qui sont repris ensuite dans le budget proprement dit. Le meilleur exemple est l'ancien système français des « douzièmes provisoires » : mois par mois, le Parlement votait un petit budget partiel, en attendant le budget véritable. Parfois, il votait à la fois deux ou plusieurs douzièmes.

Le procédé gênait l'administration, en empêchant le lancement des marchés à terme annuel (qui concernent la plupart des fournitures courantes). Il favorisait le gaspillage et incitait le Parlement à ne pas se hâter dans le vote de la loi de finances.

β) La reconduction de crédits permet de se passer du Parlement : en attendant le vote du budget, on « reconduit » pour l'année nouvelle les crédits du budget de l'année écoulée. Le système est dangereux politiquement. Le vote du budget constitue en effet un moyen efficace de pression des assemblées sur l'exécutif : la discussion budgétaire est une épreuve difficile pour le gouvernement. La reconduction du budget précédent diminue cette pression parlementaire et ce risque gouvernemental, puisqu'elle aboutit en définitive à permettre au gouvernement de se passer du Parlement si besoin est. Aussi la reconduction du budget n'est-elle employée que de façon partielle dans les régimes démocratiques.

Elle existe depuis longtemps en Grande-Bretagne, en ce qui concerne le « fonds consolidé » : il s'agit de crédits considérés comme obligatoires en quelque sorte, par leur nature même (dette publique, etc.). On verra plus loin que le système français actuel des « services votés » s'en inspire directement. L'article 109 de la Constitution allemande de Bonn prévoit un système de même nature, mais encore plus large. Le gouvernement fédéral peut engager toutes les dépenses nécessaires au fonctionnement des services publics existants, et proroger les dépenses concernant les travaux publics et les activités productives, en les finançant par des moyens de trésorerie jusqu'à concurrence du quart des recettes du budget expiré, ceci jusqu'au vote du nouveau budget.

γ) Le budget biennal a été inventé en France, sous le ministère Doumergue, en 1934 : on votait un budget pour deux ans. Le procédé soulève de graves critiques : économi-

quement, la période de deux ans ne signifie rien ; financièrement, des prévisions à deux ans sont impossibles ; politiquement, on peut se demander si l'affaiblissement du Parlement, recherché par cette procédure, aurait été obtenu, étant donné la nécessité de multiplier les demandes de rectifications additionnelles.

En 1955-1956, on a adopté une technique différente : il s'agissait plutôt d'un « budget à vote biennal ». La loi du 6 août 1955 avait décidé la reconduction pour 1956 des crédits ouverts au budget de 1955 (le budget de 1955 datant lui-même du 27 mai). On aurait pu envisager une généralisation du procédé : chaque budget étant voté en cours d'année, mais décidant la reconduction des crédits pour l'exercice suivant.

2° *Le système adopté par la V<sup>e</sup> République.* — L'article 47 de la Constitution de 1958 et l'ordonnance du 2 janvier 1959 ont adopté des dispositions rigoureuses à cet égard. Deux cas sont à distinguer :

α) Si le retard est imputable au Parlement, celui-ci ne s'étant pas prononcé sur le projet de budget dans un délai de 70 jours, le Gouvernement peut mettre ce projet en vigueur, par ordonnance. Cette disposition est beaucoup plus large que celle de la Constitution allemande de Bonn, qui permet au Gouvernement de mettre en train un budget provisoire partiel : ici, c'est le budget complet et définitif qui est décidé par le Gouvernement. Toutefois, cette procédure ne s'applique qu'au cas où le Parlement ne s'est pas prononcé, et non au refus de budget : si les deux chambres ont repoussé le projet gouvernemental, celui-ci ne peut pas être mis en application par ordonnance.

β) Si le retard n'est pas imputable au Parlement, mais au fait que le projet n'a pas été déposé en temps utile pour être promulgué avant le début de l'exercice, le Gouvernement doit demander au Parlement l'autorisation de percevoir les impôts : après l'avoir obtenue, il ouvre par décret les crédits se rapportant aux seuls « services votés » dans les limites des crédits prévus au projet de budget. On entend par « services votés » les crédits correspondant aux mesures déjà adoptées par le Parlement, soit lors du vote du budget précédent, soit au cours de l'année de son exécution (mais alors reportés en année pleine).

Pour obtenir l'autorisation de percevoir les impôts, le

Gouvernement a le choix entre deux procédures : 1<sup>o</sup> ou bien demander à l'Assemblée nationale, dix jours avant la clôture de la session, d'émettre un vote sur la première partie de la loi de finances (qui autorise la perception des impôts, fixe les plafonds des grandes catégories de dépenses et autorise les opérations d'emprunt) : le texte est ensuite soumis au Sénat avec procédure d'urgence ; 2<sup>o</sup> ou bien, si la procédure précédente n'a pas abouti, déposer devant l'Assemblée nationale, deux jours avant la clôture de la session, un projet spécial autorisant à percevoir les impôts jusqu'au vote de la loi de finances : ce projet est discuté avec procédure d'urgence.

*b) LA CORRECTION DU BUDGET : LES CRÉDITS ADDITIONNELS.*

— Lorsque les prévisions du budget sont inexactes parce que les crédits sont calculés trop largement, aucune difficulté ne surgit : on n'utilisera pas la portion excédentaire du crédit, et on l'annulera ensuite pour régularisation. Mais cette hypothèse se réalise assez rarement : c'est l'inverse qui se produit le plus souvent, parce que les gouvernements ont tendance à minorer les évaluations de crédits, afin de ne pas inquiéter l'opinion et d'obtenir plus facilement l'approbation parlementaire. Il faut alors corriger le budget en cours d'année par des crédits additionnels.

1<sup>o</sup> *La théorie des crédits additionnels.* — Ils sont dangereux au double point de vue politique et financier.

Politiquement, les crédits additionnels sont un moyen d'atténuer le pouvoir budgétaire du Parlement. Tout d'abord, il est bien difficile à celui-ci de refuser, dans beaucoup de cas : il se trouve ainsi avoir la main forcée. Ensuite, et surtout, le gouvernement tend à faire admettre que certains crédits additionnels peuvent être décidés par lui, au moyen de simples décrets, c'est-à-dire à écarter complètement le contrôle parlementaire. Avant le décret du 19 juin 1956, on avait souligné le caractère extrêmement compliqué, « sophistiqué » (P. Besse), de la réglementation des crédits additionnels : il s'agissait de masquer plus ou moins les pouvoirs que s'arrogeait le gouvernement en matière d'ouverture de crédits par décrets. Cette restriction de l'autorité budgétaire du Parlement était importante, car le montant des crédits additionnels était souvent

très élevé : même avant guerre, il n'était pas rare de les voir atteindre 20 à 25 % du budget initial.

Financièrement, le développement des crédits additionnels présente d'assez graves inconvénients. Ils aboutissent en France à mettre en cause l'équilibre budgétaire d'une façon anarchique et désordonnée, sans qu'on puisse invoquer ici les théories modernes du « déficit systématique ». Sans doute, la loi oblige-t-elle à indiquer pour chaque crédit nouveau les recettes par lesquelles il sera financé. Mais, en pratique, cette disposition est tournée en stipulant simplement que les crédits nouveaux seront imputés « sur les ressources du Trésor », ce qui ne signifie rien.

On voit se développer ainsi une pratique regrettable : on minore les crédits inscrits au budget, pour présenter celui-ci en équilibre — ou en moindre déséquilibre — en sachant très bien que les sommes prévues sont insuffisantes ; ensuite, on ouvre des crédits additionnels pour faire face aux besoins réels. La seule justification de cette procédure, par ailleurs déplorable, est l'extrême sensibilité de l'opinion publique aux problèmes de l'équilibre budgétaire, qui risque d'aggraver les effets d'un déficit éventuel par les mécanismes de l'inflation psychologique. Les crédits additionnels aboutissent, dans une certaine mesure, à un déficit avec anesthésie.

2° *La pratique des crédits additionnels.* — En ce domaine, le décret du 19 juin 1956 a posé des règles nouvelles, très strictes, destinées à porter remède aux abus antérieurs. L'ordonnance du 2 janvier 1959 les a reprises, en réduisant encore les droits du Parlement, en accroissant la liberté d'action du gouvernement. Ces règles reposent sur une distinction fondamentale en trois catégories de crédits inscrits au budget : les crédits évaluatifs, les crédits provisionnels et les crédits limitatifs.

α) Les crédits évaluatifs sont ceux de la dette publique, de la dette viagère (pensions), des frais de justice et réparations civiles, des remboursements et restitutions, et les dépenses inscrites à des chapitres énumérés dans une annexe spéciale de la loi de finances. Le chiffre de ces crédits, tel qu'il est inscrit au budget, n'est qu'une indication : le gouvernement peut les dépasser librement, si besoin est.

β) Les crédits provisionnels sont ceux qui correspondent à des besoins qui ne peuvent être exactement connus au moment du vote du budget : ils sont énumérés dans la loi de finances, chaque année. Le gouvernement ne peut pas les dépasser librement : il n'a le droit d'émettre des ordonnances de paiement que dans la limite des crédits ouverts au budget.

Mais ces crédits peuvent être complétés si besoin est, par un arrêté du ministre des Finances, en prélevant sur un crédit global « pour dépenses éventuelles ». Si ce crédit est insuffisant, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par « décrets d'avance » dont la ratification est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances (annuelle ou « rectificative »).

γ) Les crédits limitatifs sont tous les autres : par conséquent, à moins de disposition contraire, les crédits budgétaires sont limitatifs. Les crédits limitatifs ne peuvent être augmentés que par une loi de finances rectificative, sauf dans trois cas : 1<sup>o</sup> pour « faire face à des calamités ou à des dépenses urgentes et imprévues », des dépenses hors crédits peuvent être engagées par décret dans la limite d'un crédit global pour dépenses accidentelles ; 2<sup>o</sup> en cas d'urgence, et si l'équilibre financier prévu à la dernière loi de finances n'est pas affecté, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets après avis du Conseil d'Etat, dont la ratification est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances ; 3<sup>o</sup> en cas d'urgence et de « nécessité impérieuse d'intérêt national », même si l'équilibre financier est en cause, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets d'avance pris en Conseil des ministres après avis du Conseil d'Etat : un projet de loi de finances rectificative pour les ratifier étant déposé immédiatement, ou à l'ouverture de la prochaine session du Parlement.

## § 2. L'EXTENSION DU CADRE ANNUEL

Le caractère annuel du budget a subi moins d'atteintes, en définitive, que son caractère financier ou son caractère équilibré. Les comptes économiques prospectifs et le budget économique

sont entrés dans la pratique courante des Etats. La pratique du « découvert » budgétaire (c'est-à-dire d'un certain déficit) tend également à se généraliser. Par contre, la grande majorité des budgets demeurent annuels : c'est par un certain abus de mots qu'on parle de « budgets cycliques » ou de « budgets pluriannuels ». Certes, on trouve quelques efforts en ce sens dans certains Etats : mais ils demeurent assez fragmentaires. Même dans les Etats à économie planifiée, comme l'U. R. S. S., le budget est voté annuellement.

### A) *Les crédits pluriannuels*

Le problème des crédits pluriannuels s'est posé pour deux raisons, l'une technique, l'autre économique. Techniquement, l'Etat moderne se trouve en face de tâches dont l'exécution s'étend sur plusieurs années, mais dont le coût d'ensemble doit être prévu, évalué et décidé en bloc, avant de les entreprendre : par exemple, les programmes de grands travaux publics ou d'investissements. Autrefois, de telles tâches étaient tout à fait exceptionnelles : aujourd'hui, elles tendent à se multiplier et à devenir normales.

D'autre part, la dépendance du budget par rapport à l'économie, qui caractérise les finances publiques modernes, rend trop étroit le cadre annuel traditionnel. Là encore, des prévisions et des décisions à plus long terme sont nécessaires. Le rythme de l'économie est plus long que l'année et le budget doit plus ou moins le suivre. Dans les Etats à économie planifiée, le plan s'étend normalement sur sept, cinq ou quatre ans, exceptionnellement sur trois : mais jamais sur une seule année ; d'où la nécessité d'adapter en conséquence la période budgétaire. Même les Etats dits « capitalistes » connaissent presque toujours aujourd'hui certains éléments de planification économique partielle : chez eux aussi le problème de l'adaptation du budget aux programmes économiques se pose.

En pratique, on trouve donc deux catégories de crédits pluriannuels : les uns débordent simplement le cadre de l'année sans faire partie à proprement parler d'un plan à long terme, échelonné sur plusieurs années ; les autres correspondent au contraire à l'application d'un système de planification de ce type.

a) LES CRÉDITS DÉPASSANT LE CADRE D'UNE ANNÉE, sans planification véritable, sont réalisés par deux procédés techniques : les reports de crédits et les crédits d'engagement.

1° *Les reports de crédits.* — Les crédits de paiement correspondant aux dépenses en capital peuvent être reportés d'une année à une autre, par arrêté du ministre des Finances. Des crédits correspondant aux dépenses de fonctionnement peuvent être reportés de la même façon, s'ils sont inscrits sur une liste spéciale donnée par la loi de finances. Enfin, les crédits correspondant aux dépenses engagées mais non encore ordonnancés peuvent être reportés dans la limite du dixième de la dotation du chapitre intéressé.

2° *Les autorisations d'engagement par anticipation.* — La loi de finances donne une liste spéciale de « crédits d'engagement » qui sont accordés par anticipation sur les crédits de l'année suivante. Ainsi on peut, dans l'année 1960, engager sur ces crédits une dépense qui ne sera payée qu'en 1961.

b) LES CRÉDITS CORRESPONDANT A UN PLAN. — En principe, le budget ne devrait contenir que des autorisations valables pour un an. En réalité, à côté de prévisions de dépenses annuelles, la loi de finances fait place à des prévisions à plus long terme. Celles-ci peuvent correspondre soit à un plan particulier d'investissements (programme de grands travaux, par exemple), soit à l'application d'un plan économique général (plan d'équipement, tel qu'il fonctionne en France depuis 1945 ; plans d'ensemble des pays socialistes, etc.). En France, on s'évade ainsi du cadre annuel du budget par la technique des « autorisations de programme » : celles-ci peuvent figurer dans les lois de finance, ou être regroupées dans des lois spéciales, appelées « lois de programme ».

1° *Le régime antérieur à 1959.* — Les autorisations et les lois de programme se sont multipliées depuis 1930, soit pour les grands travaux d'équipement (plan Tardieu de 1930, plan Marquet de 1934, plan du Front populaire de 1936, plan Reynaud de 1939), soit pour des programmes d'armement, soit encore pour la reconstruction (depuis 1944). Elles sont également utilisées pour certains services industriels de l'Etat, notamment les P. T. T., la S. N. C. F., la Radiodiffusion, etc.

Dix décrets du 20 mai 1955 ont établi un programme de quatre ans portant sur 1 191 milliards d'équipement, dans le cadre du second Plan de Modernisation.

Avant 1959, la technique des lois et des autorisations de programme présentait un grave défaut. Le Parlement, en les votant, prenait une décision valable pour plusieurs années. Mais cette décision ne concernait pas les crédits de paiement qui devaient être inscrits chaque année au budget. Sans doute, le décret-loi du 22 avril 1932 obligeait-il à inscrire dans chaque budget annuel les crédits de paiement prévus par les lois de programme : mais le Parlement restait souverain en fait, et pouvait toujours refuser cette inscription. En pratique, les programmes ont subi souvent des retards et des déformations importantes.

2<sup>o</sup> *Le régime actuel.* — L'ordonnance du 2 janvier 1959, sans supprimer complètement ce défaut, a précisé la portée et le régime juridique des autorisations de programme.

Celles-ci constituent la limite supérieure des dépenses que les ministres sont autorisés à engager. Elles sont désormais valables sans limitation de durée, jusqu'à ce que le Parlement les annule. Elles peuvent être révisées pour tenir compte des modifications techniques ou des variations de prix : ces révisions sont imputées par priorité, soit sur des autorisations de programme déjà ouvertes et inutilisées, soit sur des autorisations nouvelles ouvertes par une loi de finances. Une même opération peut être divisée en « tranches » individualisées, chacune faisant l'objet d'une autorisation de programme distincte. L'autorisation de programme ne permet que l'engagement de la dépense, non son ordonnancement, ni son paiement : il faut donc obtenir chaque année les crédits de paiement correspondants.

Quant aux « lois de programme », elles ne peuvent être vraiment considérées comme des collections d'autorisations de programme car elles ne permettent pas, par elles-mêmes, l'engagement de la dépense. Elles constituent en somme une sorte de contrat par lequel le gouvernement s'engage vis-à-vis de sa majorité à inscrire dans les budgets à venir les autorisations de programme correspondantes.

Le Plan de Développement économique et social, approuvé par le Parlement, ne peut, lui non plus, donner lieu à engagement

de dépenses et ne comporte aucune obligation (sinon morale) d'inscription de crédit. Il y a donc toute une hiérarchie d'opérations qui, par ordre de durée décroissante et de force juridique croissante, vont du Plan aux crédits de paiement, en passant par les lois de programme et les autorisations de programme.

### B) *La théorie des budgets cycliques*

La théorie des budgets cycliques, qui a eu son heure de succès, est aujourd'hui considérée avec moins de faveur, la notion de cycles économiques étant remise en question. Elle partait du fait, longtemps admis par les économistes, de l'existence de crises générales périodiques, qui se reproduiraient environ tous les sept à dix ans. La succession alternée d'une période de dépression et d'une période d'expansion constitue un cycle économique. Or, on sait que l'Etat peut, par le moyen des procédés financiers, exercer une action sur l'économie : on a vu, par exemple, comment la doctrine du déficit systématique assigne à la politique budgétaire une fonction essentielle dans la remise en train d'une économie en dépression. Puisque les dépressions ont un caractère cyclique, pourquoi ne pas concevoir en fonction de ce caractère la structure des budgets ?

L'idée de budgets cycliques consiste ainsi à renoncer à considérer isolément les différents budgets annuels, mais à envisager chacun d'eux dans ses relations avec ceux qui le précèdent et ceux qui le suivent, en fonction de l'évolution économique cyclique. Par ce moyen, on veut précisément atténuer les crises périodiques et maintenir l'équilibre économique menacé par elles.

a) LA TECHNIQUE DES BUDGETS CYCLIQUES. — La technique essentielle des budgets cycliques consiste à financer dans les périodes de prospérité les déficits des périodes de dépression. On a proposé plusieurs moyens pour obtenir ces résultats.

1<sup>o</sup> Le premier consiste dans la *constitution de réserves en période de prospérité*. En période de prospérité, on assiste en général à ce spectacle paradoxal : on fait des dégrèvements fiscaux, parce que l'Etat n'a pas besoin d'argent, alors que les contribuables pourraient précisément payer des augmentations, et que celles-ci freineraient une activité économique qui a tendance à s'emballer en fin de période. Au contraire, on fait des

dépenses nouvelles, qui grèveront ensuite les budgets en temps de dépression, car il sera difficile alors de revenir en arrière.

Dans une conception cyclique du budget, on adoptera une attitude exactement inverse. On profitera de la période de prospérité pour augmenter les impôts et éventuellement restreindre les dépenses, de façon à obtenir le maximum d'excédents budgétaires. Ceux-ci seront mis en réserves pour les périodes de dépression : c'est en somme la réhabilitation du « bas de laine » de M. Chéron. L'application de cette politique présente des difficultés : car la tentation est grande pour les Parlements de dilapider ces réserves. Pour assurer leur conservation, on a proposé de les remettre aux mains d'un fonds d'égalisation budgétaire, doté d'une autonomie semblable à celle dont bénéficiait avant 1940 la Caisse d'amortissement en France.

2° Cette technique se complète par une autre, qu'on a appelée parfois celle des *crédits d'anticipation*. On retrouve à peu près l'application de la théorie du déficit systématique. En période de crise, on procède à des investissements destinés à faire démarrer l'économie. Ceux-ci sont financés sur un fonds spécial, alimenté par l'emprunt. Ce fonds assurera l'amortissement de l'emprunt au moyen des excédents budgétaires des phases de prospérité : les investissements de la période de crise sont ainsi financés par anticipation sur les excédents de la période de prospérité. Le mécanisme se combine avec celui des réserves gérées par un fonds d'égalisation budgétaire : c'est le même fonds qui assurera normalement l'émission des emprunts d'anticipation.

3° Une autre technique serait celle de *l'amortissement alternatif*. Il consiste à faire varier les échéances de la dette publique en fonction du cycle économique. On utilisera les excédents budgétaires à rembourser les emprunts en période de prospérité ; au contraire, en période de dépression, on cessera l'amortissement afin d'alléger le budget, qui doit faire face par ailleurs à d'autres dépenses.

b) LA PRATIQUE DES BUDGETS CYCLIQUES. — Les budgets cycliques sont assez peu développés en pratique. Ils n'ont été employés que par de petits États, et pas sur une grande échelle. En Suède seule, cette technique a fait l'objet d'une utilisation assez complète. Ailleurs, on ne trouve que des mesures fragmentaires.

Le système suédois des budgets cycliques a été adopté par le Parlement en 1937, après l'expérience d'une période de tâtonnements empiriques depuis 1929. Le budget de l'Etat se divise en deux parties : « un budget de capital » alimenté par l'emprunt et les sommes virées du budget d'exploitation au titre de dépenses d'investissements, et un « budget d'exploitation » : cela correspond à peu près à notre distinction du « budget extraordinaire » et du « budget ordinaire ». Mais l'originalité essentielle réside dans le fait que l'équilibre du budget d'exploitation n'est plus considérée dans le cadre de l'année : il est remplacé par un équilibre pluriannuel. Un fonds d'égalisation reçoit les excédents du budget d'exploitation en période de prospérité, et emprunte en période de dépression.

Sur la règle de l'annualité en France, cf. l'article de P. REUTER, dans la *Revue de sc. et légis. financière*, 1949, p. 261. Sur les principes budgétaires en général, celui de G. ARDANT, *Fondements économiques et sociaux des principes budgétaires* (*ibid.*, 1949, p. 406).

Sur les budgets cycliques, cf. A. MICHELSON et M. MASOIN, *Les finances publiques et l'évolution cyclique*, 1948 ; Alvin HANSEN, *Fiscal policy and business cycle* ; et les développements de H. LAUFENBURGER, dans *Finances publiques comparées*, 1951, et *Budget et trésor*, 3<sup>e</sup> éd., 1948. Cf. également G. STEFANI, *Les dépenses publiques comme anticipation de recettes fiscales* (*Rev. sc. et lég. financière*, 1954, p. 848 ; D. C. ROWAN, *Offre de travail et impôt* (*ibid.*, 1952, p. 557) ; M. MASOIN, *Stabilité financière et plein emploi* (*ibid.*, 1954, p. 547).

Sur la liaison entre le budget et le plan en France, cf. P. DELVOVÉ et H. LESGUILLONS, *Le contrôle parlementaire sur la politique économique et budgétaire*, 1964 ; Y. MANCEL, *Le budget et le financement du plan* (*Rev. de sc. et de légis. financière*, 1947, p. 139). Sur les finances soviétiques et la planification, cf. La planification financière en U. R. S. S. (*Statistiques et études financières*, n<sup>os</sup> 17-18, 1953) ; BOGOLEPOV, *Les finances de l'Union soviétique* (*Rev. écon. intern.*, 1937) ; et Ch. BETTELHEIM, *La planification soviétique*, 2<sup>e</sup> éd., 1945. Sur les autorisations de programme, cf. les articles de M. FROMENT (*Rev. de sc. fin.*, oct. 1964) et de la *Revue du Trésor*, sept. 1951.

LE PLAN, LES PLANS RÉGIONAUX ET LE BUDGET. — En France, les programmes d'investissements contenus dans les plans de développement économique et social ne faisaient jusqu'ici l'objet que d'une analyse par secteur (agriculture, énergie, industrie, bâtiment, commerce, transports...). Depuis l'entrée en vigueur du IV<sup>e</sup> Plan, on s'est efforcé en outre de mettre au point des programmes correspondant à l'exécution de « plans régionaux ». Cette nouvelle orientation se retrouve au niveau du budget et, depuis 1964, une annexe budgétaire donne la ventilation par région des différents investissements publics.

## CHAPITRE II

### L'ÉTABLISSEMENT DU BUDGET

L'évolution du concept même de budget, qu'on vient de retracer, est dominée par le point de vue économique. Au contraire, c'est le point de vue politique qui joue le rôle essentiel dans les procédures d'établissement du budget. Certes, ni les considérations économiques ni celles concernant la technique financière proprement dite n'en sont absentes : certaines y tiennent même une place très importante. Mais les considérations politiques restent prédominantes.

C'est que l'établissement du budget constitue l'acte fondamental de la vie de l'Etat. Préparer le budget, c'est dresser le programme de l'action gouvernementale pour une année ; décider le budget, c'est rendre ce programme exécutoire et prendre les décisions politiques les plus importantes qui soient. L'évolution historique révèle clairement cette importance politique du budget, en même temps qu'elle la renforce. On l'a déjà dit : la notion même de budget est apparue comme moyen d'assurer un contrôle du Parlement sur le gouvernement ; elle a constitué l'un des éléments principaux du développement des régimes démocratiques de type occidental. Le principe que le budget est décidé par un vote du Parlement constitue le point d'aboutissement de cette évolution : il est considéré comme un principe fondamental de la démocratie politique.

Cependant, le pays même qui a le plus contribué à le répandre — la Grande-Bretagne — lui a posé dès l'origine des limites assez précises dans un but de bonne gestion financière. Il a été admis notamment que, si le budget est voté par les assemblées, il est préparé par l'exécutif. On aboutit ainsi à la

distinction de deux stades successifs dans l'établissement du budget : préparation gouvernementale et vote parlementaire.

Le contrôle parlementaire tend d'ailleurs à se restreindre sous l'influence des points de vue économique et financier. Les comptes de la nation sont nécessairement l'œuvre de techniciens et d'experts : la liaison pratique entre eux et le budget de l'Etat diminue d'autant la liberté d'action du Parlement. Certains s'en indignent et protestent contre le pouvoir des techniciens, jugé abusif. En réalité, les techniciens n'ont aucun pouvoir, sinon celui de constater les faits. Ce n'est pas l'autorité des experts qui limite la liberté de décision des hommes politiques : c'est l'existence des faits, que les experts ont seulement pour mission d'analyser. Autrefois, ces faits étaient mal connus : l'ignorance donnait l'illusion d'une liberté dont les écarts étaient sanctionnés par des troubles financiers et économiques. Aujourd'hui, les faits sont mieux connus, et c'est tout. La liberté du Parlement est limitée comme celle d'une population à qui l'on apprend les dangers des eaux polluées et les moyens de reconnaître celles-ci : cela n'empêche pas de boire librement à toutes les sources, comme autrefois ; mais on connaît désormais les conséquences.

## SECTION I. — L'élaboration du projet de budget

L'élaboration du projet de budget pose deux séries de problèmes, les uns relatifs à la procédure de préparation proprement dite, les autres à la forme et à la présentation du document budgétaire. Dans chaque cas, on retrouve la diversité habituelle de points de vue à considérer : politiques, économiques et proprement financiers, qui se trouvent parfois en conflit les uns avec les autres.

### § 1. LA PRÉPARATION DU PROJET

Les problèmes soulevés à cet égard peuvent être classés en deux catégories. Les uns sont essentiellement politiques : il s'agit de savoir quelle autorité publique a compétence pour préparer le projet de budget. Dans tous les pays du monde,

l'initiative budgétaire rentre dans la compétence du gouvernement : mais, suivant les modalités de préparation du projet budgétaire, le rôle essentiel revient à tel ou tel membre du gouvernement, qui peut ainsi acquérir une autorité considérable. En France et en Grande-Bretagne, par exemple, l'intervention du ministre des Finances lui confère une très grande influence politique. Aux Etats-Unis, au contraire, la préparation du budget est aux mains du Président.

Les autres problèmes sont techniques. Ils concernent les procédés employés pour évaluer les recettes et les dépenses inscrites dans le projet. De vieilles règles empiriques existent à cet égard, que la liaison du budget avec l'économie tendent à remplacer par des procédés plus scientifiques.

*A) Le point de vue politique : préparation  
par le ministre des Finances ou le chef du gouvernement*

Une remarque préliminaire doit être faite à propos du terme « ministre des Finances ». Parfois, les attributions financières sont réparties entre deux départements ministériels : le ministère du Budget (ou du Trésor) et le ministère des Finances au sens strict, qui s'occupe seulement de la perception des impôts. Il arrive aussi en France que le ministre des Finances (au sens large et habituel du terme) soit assisté d'un secrétaire d'Etat au Budget, spécialement chargé de préparer les documents budgétaires. On n'entre pas ici dans ces distinctions. Dans les développements qui suivent, « ministre des Finances » est pris au sens classique et désigne, soit le ministre chargé de l'ensemble des questions financières (qu'il soit ou non assisté d'un secrétaire d'Etat au Budget), soit le ministre chargé du budget, si les fonctions de celui-ci sont séparées des fonctions fiscales.

*a) LE SYSTÈME DE LA PRÉÉMINENCE DU MINISTRE DES FINANCES.* — Dans les régimes parlementaires, et notamment en France et en Angleterre, la préparation du budget est aux mains du ministre des Finances et cette fonction lui confère une grande autorité sur ses collègues. Le fait qu'il prépare seul les évaluations de recettes (impôts, revenus domaniaux, etc.) n'est pas important à cet égard. Cette fonction est purement tech-

nique : elle se résume seulement à calculer le rendement des impôts et recettes existantes. Toute modification à ces recettes est délibérée par l'ensemble du gouvernement avant d'être incorporée dans le projet budgétaire soumis au Parlement. C'est la participation du ministre des Finances à l'évaluation des dépenses qui lui donne son influence essentielle à cet égard.

1<sup>o</sup> Cette influence peut résulter d'abord des *prérogatives juridiques*. Tel est le cas en Grande-Bretagne, où le « Chancelier de l'Echiquier » (ministre des Finances) dispose de pouvoirs très importants dans ce domaine. Les évaluations de dépenses sont d'abord chiffrées par chaque ministère et transmises pour proposition au Chancelier de l'Echiquier. Celui-ci peut les renvoyer à ses collègues en leur demandant des modifications. Si celles-ci sont refusées, le Chancelier de l'Echiquier a le droit de procéder lui-même à ces modifications en règle générale. C'est seulement d'habitude pour les crédits des départements militaires que le conflit est tranché au sein du cabinet tout entier parce qu'il met en cause la politique de la nation (d'autres conflits peuvent être évoqués exceptionnellement au cabinet s'ils offrent le même caractère). Or, les crédits présentent pour chaque ministère une importance considérable : ils définissent les moyens d'action qui lui sont accordés et posent les limites mêmes de cette action ; on voit que le Chancelier de l'Echiquier dispose d'une grande autorité sur ses collègues.

En France, le ministre des Finances ne possède pas de prérogatives juridiques aussi grandes. Il centralise les évaluations de dépenses de tous les ministères, et il peut proposer des modifications. Mais si le ministre intéressé ne les accepte pas, le conflit est d'abord soumis au Premier Ministre, et porté ensuite, faute d'accord, devant le cabinet entier (le Premier Ministre lui-même n'a pas pouvoir de décision). En droit, le ministre des Finances français a moins de pouvoirs que son collègue britannique.

2<sup>o</sup> Mais il dispose de *moyens pratiques* d'intervention qui donnent à celle-ci une très grande efficacité. L'élément essentiel à cet égard résulte de l'existence auprès de chaque ministre, depuis 1922, d'un représentant permanent du ministre des

Finances, le « contrôleur des dépenses engagées ». Comme son nom l'indique, la fonction de celui-ci est surtout, juridiquement, une fonction de contrôle : on la retrouvera plus loin à cet égard (p. 332). La création des contrôleurs des dépenses engagées a été faite essentiellement pour surveiller l'exécution du budget par chaque ministre, et non pour jouer un rôle dans la préparation du document budgétaire. Mais en fait, elle aboutit à faire collaborer étroitement le ministre des Finances à la préparation même des demandes de crédits formulées par chaque ministère. Le contrôleur des dépenses engagées doit formuler son avis sur toute demande de crédits du ministère qu'il contrôle. Les propositions lui sont soumises avant d'être transmises au ministère des Finances. Placé en permanence auprès du département qu'il contrôle, dont toutes les dépenses lui passent entre les mains pour « visa », il peut fournir au ministre des Finances des renseignements très précis sur les besoins exacts de ce département.

D'autres pratiques, en marge de la préparation du budget, concourent à conférer au ministre des Finances français une grande autorité, laquelle joue au moment de l'élaboration du projet de loi budgétaire. Citons notamment le fait que de nombreux textes législatifs prévoient le « contre-seing » du ministre des Finances pour beaucoup de décrets, et même pour de simples arrêtés ministériels : en refusant sa signature, le ministre des Finances bloque ainsi beaucoup de décisions d'autres ministres, ou obtient à leur propos des modifications plus ou moins importantes.

Les détails techniques de la préparation budgétaire, et les conférences qu'ils entraînent entre les ministères et le ministère des Finances sont synthétisés dans l'organigramme reproduit plus loin (fig. 23, pp. 284-285) avec un commentaire explicatif.

*b) LE CHEF DU GOUVERNEMENT ET LA PRÉPARATION DU BUDGET.* — La préparation du projet de budget par le ministre des Finances suscite de nombreuses critiques. On peut se demander si ce rôle ne devrait pas revenir au chef du gouvernement. En pratique cette procédure est généralement appliquée dans les régimes présidentiels, et notamment aux États-Unis.

1<sup>o</sup> *Les motifs de la préparation par le chef du gouvernement.* — La préparation du budget par le ministre des Finances pouvait se concevoir au temps où le rôle de l'Etat était limité et où le budget servait seulement à couvrir les dépenses d'administration publique. Elle correspond à la notion traditionnelle des Finances publiques. Encore est-elle critiquable dans ce cadre même : car c'est entre les mains du chef du gouvernement, de toutes façons, qu'il convient de concentrer l'autorité sur les ministres. Les prérogatives du ministre des Finances en matière de préparation du budget aboutissent à faire de celui-ci une sorte de second chef du gouvernement : le chef financier du gouvernement. Ce dualisme d'autorité n'est guère satisfaisant.

Les défauts du système s'aggravent encore dans la conception moderne des finances publiques. Quand le budget ne sert plus seulement à l'Etat pour se procurer l'argent destiné à couvrir ses dépenses administratives, mais qu'il définit son orientation fondamentale dans le domaine économique et social, il constitue l'acte essentiel de la politique gouvernementale. Sans doute, en France, l'ensemble du projet élaboré par le ministre des Finances est discuté par le Conseil des Ministres et, une fois approuvé par lui, considéré comme le projet du gouvernement tout entier : mais le rôle essentiel appartient en fait au ministre des Finances. L'attitude générale de ce dernier consiste à rogner les demandes des différents ministères : il est l'homme qui dit « non ». Cette conception repose sur la vieille idée du caractère sacro-saint de l'équilibre budgétaire, et de la nécessité de comprimer au maximum les dépenses de l'Etat : on a donné une prééminence au ministre des Finances pour qu'il puisse être ce « chien de garde placé devant le Trésor public » pour en défendre l'accès, idéal suprême des finances classiques. On a montré plusieurs fois combien ces idées sont dépassées.

En définitive, la prééminence du ministre des Finances aboutit, comme on l'a justement dit, à faire de l'Etat une « entreprise gérée par le caissier ». C'est un bon système pour faire des économies et avoir des comptes bien tenus : mais c'est un mauvais système pour le développement technique de l'entreprise, pour son dynamisme et son expansion, et finalement pour sa vitalité financière elle-même.

2° *La pratique de la préparation par le chef du gouvernement.* — Ce type de préparation budgétaire est la règle aux Etats-Unis. Sans doute, le régime présidentiel conduit-il de toutes façons à assurer la prééminence du chef de gouvernement (qui est en même temps chef de l'Etat) sur des ministres qui ne sont que ses agents d'exécution : on renvoie sur ce point au droit constitutionnel (cf. Maurice DUVERGER, *Institutions politiques*, coll. : « *Thémis* », 10<sup>e</sup> éd., 1970, p. 311). Dans une certaine mesure, la préparation du budget par le chef du gouvernement résulte ici de la structure du système politique.

Mais cette raison n'est pas seule en cause. Car on aurait pu confier la préparation du budget au département du Trésor (qui correspond à un ministère des Finances) : on ne l'a précisément pas fait. C'est le « Bureau du Budget », service dépendant directement de la présidence, qui élabore le document budgétaire. On pourrait parfaitement concevoir dans un régime parlementaire qu'un tel bureau constitue l'un des services du Premier Ministre. En fait, il arrive quelquefois que cette réforme se réalise provisoirement, de façon indirecte, lorsque le Premier Ministre prend en même temps le portefeuille des Finances. Mais cette union personnelle conserve un caractère exceptionnel.

### B) *Le point de vue technique : les méthodes d'évaluation*

Comment sont déterminés les chiffres inscrits dans le projet de budget ? Sur quelles bases se fait la prévision budgétaire ? Le problème se pose de façon assez différente pour les dépenses et les recettes.

a) **LA PRÉVISION DES DÉPENSES.** — La prévision des dépenses est relativement facile : il suffit pour chaque ministère d'évaluer directement le coût des services publics qui dépendent de lui, compte tenu de leur extension possible. Techniquement, cela ne présente pas de très grandes difficultés. Mais des considérations politiques peuvent conduire quelquefois à fausser volontairement les prévisions, ce qu'il convient d'éviter.

1° *Les dangers d'évaluations majorées ou minorées.* — Le risque d'évaluation majorée est le plus naturel : il concerne surtout les services existants. En présentant une surévaluation

de leurs besoins, on sera d'abord à l'aise dans la réalisation des dépenses, et l'on pourra disposer d'excédents qui seront assez faciles ensuite à virer par un décret (ou une loi suivant les cas) à d'autres services.

Le danger de sous-évaluation semble plus étrange au premier abord. Pourquoi une administration demanderait-elle des crédits inférieurs à ses besoins, au risque de voir son activité paralysée faute d'argent ? Parce qu'elle ne veut pas effrayer le Parlement par un chiffre de crédit trop élevé, qui pourrait être repoussé au moment du vote du budget, alors qu'il est assez facile de couvrir en cours d'année les insuffisances de dotation par la voie de crédits additionnels. La sous-évaluation est surtout à craindre pour la création de services nouveaux : c'est là surtout qu'il convient de ne pas effrayer les parlementaires et l'opinion. Une fois le service en voie de fonctionnement, on ne pourra plus le supprimer et force sera de lui attribuer des crédits complémentaires.

Les services du ministère des Finances s'efforcent de dépister ces fausses évaluations. Parfois, cependant, il arrive que le gouvernement soit d'accord avec le ministre intéressé pour présenter des propositions inexactes : c'est le cas surtout pour les propositions minorées. Assez fréquemment, le Parlement lui-même vote des crédits en sachant parfaitement qu'ils sont minorés, pour atténuer l'opposition de l'opinion publique en face de la création de services nouveaux indispensables mais impopulaires.

2<sup>o</sup> *La prétendue règle de la priorité des dépenses.* — On enseigne traditionnellement que le budget de l'État se caractériserait, à la différence des budgets des particuliers, par la priorité des dépenses. Les particuliers fixent leurs dépenses d'après leurs recettes : dans leurs budgets, ils déterminent donc en premier lieu leurs recettes. Au contraire, l'État fixerait ses recettes en fonction de ses dépenses et calculerait d'abord celles-ci.

Dans les finances classiques, on explique cette règle par deux motifs. D'une part, la puissance publique peut faire varier assez librement le chiffre de ses recettes, en augmentant ou en diminuant les impôts et les prélèvements sur les particuliers en général : ses recettes ne sont pas fixes comme celles des

particuliers. Au contraire, ses dépenses présentent un caractère inéluctable et obligatoire : il faut que les services publics fonctionnent, étant donné leur caractère d'intérêt général. Ainsi, à la différence des particuliers, les recettes de l'Etat sont extensibles et indéterminées, au lieu que ses dépenses sont déterminées et nécessaires : les premières doivent être calculées en fonction des secondes.

Ce raisonnement n'est pas valable dans l'optique des finances modernes. Les prélèvements publics ne sont pas extensibles librement, pas plus que compressibles à volonté d'ailleurs : leur extension et leur compression produisent des conséquences économiques et sociales qui doivent être considérées en elles-mêmes, et pas seulement en fonction des dépenses publiques à couvrir. Ces dépenses n'ont pas toutes, de leur côté, le caractère rigide et incompressible que leur attribue la doctrine traditionnelle : mais leur diminution ou leur extension a également des conséquences économiques et sociales qu'il faut considérer en elles-mêmes. En définitive, pour les finances modernes, il n'y a pas plus priorité des dépenses que priorité des recettes : il y a une priorité des buts, des objectifs économiques, sociaux et politiques que l'Etat veut obtenir par sa politique budgétaire. C'est en fonction de ces buts et de ces objectifs que sont établies et ajustées les recettes et les dépenses. Aussi on comprend que le décret du 19 juin 1956 ait définitivement écarté le principe de la priorité des dépenses.

b) LA PRÉVISION DES RECETTES. — Si la prévision des dépenses ne présente guère de difficultés techniques, et ne soulève que des problèmes de sincérité politique, il n'en est pas même du budget des recettes. Le rendement des impôts, en particulier, dépend de toute une série de facteurs plus ou moins délicats à prévoir. Les impôts indirects sont liés au volume de la production et des échanges, lequel est susceptible de varier très sensiblement d'une année à l'autre. En apparence, les impôts directs sont liés moins immédiatement au processus économique : mais ils en dépendent très étroitement aussi, en fait. Les revenus dits « variables » (bénéfices industriels et commerciaux, commissions consistant en pourcentage des ventes, etc.) suivent de très près le mouvement des transactions et des prix ;

les revenus dits « fixes » (salaires notamment) les suivent de moins près : mais les revendications sociales parviennent toujours plus ou moins à lier les salaires au coût de la vie, avec un certain décalage ; le système de « l'échelle mobile » accentue d'ailleurs cette liaison. Le mécanisme de la progressivité de l'impôt aboutit d'autre part à amplifier les répercussions des variations de niveau des revenus sur le rendement des impôts.

1<sup>o</sup> *La règle traditionnelle de la pénultième année.* — Elle constitue un legs de la Restauration, sous laquelle sont nés beaucoup de principes classiques du droit budgétaire français (ce régime a aussi vu naître le parlementarisme, conformément à un parallélisme plusieurs fois signalé). Elle a été inaugurée par Villèle en 1823. Il s'agit d'une évaluation forfaitaire des recettes, sur la base des résultats du dernier budget exécuté au moment où l'on prépare le projet budgétaire. Comme cette préparation intervient pendant l'application du budget de l'exercice précédent, c'est l'avant-dernier budget qui sert ainsi de base aux évaluations, le budget de la « pénultième année » par rapport à l'année du budget qu'on élabore : dans le projet de loi de finances de 1957, qu'on prépare dans le courant 1956, on prendrait comme base les résultats du budget de 1955.

En 1882, Léon Say imagina d'assouplir la règle de la pénultième année par des corrections également forfaitaires, qu'il appelait les « tantièmes de majoration ». Le système consistait à ajouter aux recettes de la pénultième année la moyenne des accroissements qui se sont produits d'une année à l'autre pendant les cinq années précédentes. Il fut appliqué de 1882 à 1885, durant le passage de Say au ministère des Finances.

La règle de la pénultième année a été longtemps prônée comme un modèle de sagesse financière. Par effet de l'accroissement normal du revenu national d'une année à l'autre, les recettes publiques ont tendance à s'accroître : l'évaluation forfaitaire sur la base du dernier budget exécuté a donc un caractère de prudence, qui devrait entraîner de légères plus-values de recettes, un léger excédent budgétaire, idéal des finances classiques. En établissant d'autre part une évaluation fixe, échappant à la liberté du ministre des Finances et des

parlementaires, elle évite une surévaluation optimiste des recettes destinée à masquer un déficit réel.

Mais cette règle empirique était vraiment trop sommaire. Elle supposait une économie stable ou en léger accroissement continu. Or, le développement de la science économique a suggéré l'existence des rythmes cycliques de prospérité et de dépression : à cause de ces mouvements, la règle de la pénultième année peut conduire à de graves mécomptes. D'autre part, l'inflation monétaire depuis 1914 et les variations considérables des prix ont rendu pratiquement inapplicable un système d'évaluation comportant un écart de deux ans entre la période de référence et l'application du budget en cause.

2° *Le système actuel de l'évaluation directe.* — A partir de 1919, la règle de la pénultième année a été peu à peu tournée, pour être abandonnée complètement à partir de 1938. On pratique aujourd'hui un système d'évaluation directe qui repose sur une analyse aussi précise que possible de la conjoncture économique et sociale. Le développement des instruments d'observation dans ce domaine permet d'arriver à des résultats assez précis, beaucoup plus précis que ceux obtenus par des systèmes d'évaluation forfaitaire automatique (en 1952, par exemple, l'erreur d'évaluation n'a pas atteint 1 %).

On part toujours, naturellement, des résultats acquis dans le passé. Mais de meilleurs services statistiques et comptables permettent de tenir compte d'un passé beaucoup plus récent. Au lieu de se référer à l'avant-dernière année, on considère la période la plus proche dont les résultats sont connus. On tient compte des statistiques les plus récentes d'encaissements fiscaux, en les corrigeant suivant diverses méthodes pour éliminer les facteurs saisonniers.

On doit tenir compte également des variations prévues d'autre part dans les dépenses publiques. L'ancien système d'évaluation considérait séparément dépenses et recettes : les prévisions pour les unes et les autres étaient indépendantes. Pour les finances publiques modernes, on sait que dépenses et recettes sont interdépendantes dans une certaine mesure. Une réduction des dépenses publiques peut se traduire par une baisse corrélative des recettes fiscales : l'évaluation

des recettes et des dépenses budgétaires doit tenir compte de réactions de ce genre, et envisager le budget comme un tout.

|                             | 1964       |           | 1965       |           | 1966       |           | 1967       |           | 1968       |           |
|-----------------------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
|                             | Prévisions | Résultats | Prévisions | Résultats | Prévisions | Résultats | Prévisions | Résultats | Prévisions | Résultats |
| Recettes fiscales . . . . . | 80,83      | 87,30     | 91,68      | 93,58     | 98,29      | 100,80    | 108,10     | 107,69    | 116,10     | 115,05    |
| Recettes non fiscales . . . | 5,83       | 7,43      | 6,02       | 8,32      | 6,44       | 7,63      | 7,49       | 9,45      | 8,44       | 10,63     |
| RECETTES<br>TOTALES.        | 86,66      | 94,73     | 97,70      | 101,81    | 104,73     | 108,43    | 115,59     | 117,14    | 124,54     | 125,68    |

FIG. 21. — Écart entre les résultats et les prévisions de recettes (en milliards de F)

Dans l'ensemble, les évaluations des recettes budgétaires, ont été, ces dernières années, inférieures à la réalité (cf. fig. 21). Cela tient à la fois à la hausse des prix, à l'expansion économique, à des décisions fiscales prises en cours d'année, au fait que certaines recettes ne peuvent faire l'objet d'une précision (fonds de concours), et à une politique délibérée du ministère des Finances : par ce moyen, l'« impasse » réelle a été presque constamment inférieure à l'impasse prévue.

## § 2. LA FORME DU PROJET DE BUDGET

Comment se présentent les documents budgétaires ? La règle fondamentale à cet égard est celle de l'unité budgétaire. Un seul budget doit grouper l'ensemble de toutes les dépenses et de toutes les recettes. La nouvelle présentation des documents budgétaires, qui tend à s'établir depuis quelques années, applique aujourd'hui cette règle de façon différente de l'unité classique.

### A) *Le principe de l'unité budgétaire*

Avant d'examiner l'application pratique de la règle de l'unité budgétaire, et les exceptions qui lui sont apportées en fait, on va exposer d'abord les raisons d'être de la règle, et de ces exceptions.

a) LA THÉORIE DE L'UNITÉ BUDGÉTAIRE. — La valeur du principe ne fait guère de doutes : cependant, il doit être écarté en certains cas.

1<sup>o</sup> *La justification de la règle.* — Le principe de l'unité budgétaire repose sur deux séries de motifs, les uns financiers, les autres politiques. Au point de vue financier, l'unité budgétaire est une règle d'ordre et de clarté qui permet de présenter un état véritable de la situation financière du pays, sans artifices de dissimulation. En multipliant les budgets et les comptes particuliers, on peut arriver à rendre très difficile une vue d'ensemble sur les recettes et les dépenses publiques, ce qui favorise le gaspillage.

Au point de vue politique, l'unité budgétaire est encore plus importante. En fractionnant les dépenses et les recettes dans des documents multiples, on rend plus difficile le contrôle du Parlement : son pouvoir de décision en matière financière ne peut plus s'exercer avec la même efficacité. Pour choisir entre les dépenses qui lui sont proposées par le gouvernement, le Parlement doit en avoir une vue d'ensemble : sinon, son arbitrage ne peut plus s'exercer. Dans une présentation fractionnée, une manœuvre pourrait consister à faire voter d'abord les dépenses non indispensables, au moment où l'ampleur globale des dépenses publiques ne serait pas connue, et de faire voter à la fin les dépenses absolument nécessaires, que le Parlement serait obligé d'accepter.

2<sup>o</sup> *La justification des exceptions.* — Deux exceptions à la règle de l'unité budgétaire paraissent justifiées. La première concerne les services à caractère industriel et commercial et les entreprises publiques, dont le budget ne peut pas être intégré dans le budget général de l'État. Les principes de la gestion industrielle font même que ces budgets échappent à la décision parlementaire et bénéficient d'une complète autonomie. L'organisation de la Sécurité sociale aboutit dans certains États aux mêmes conséquences.

La seconde exception concerne les dépenses et les recettes provisoires (par exemple les prêts et avances) qui doivent être comptabilisées à part : sinon une confusion s'établit entre elles et les dépenses et recettes définitives. Mais cela justifie plutôt

une présentation séparée des deux catégories dans un même budget que l'établissement de deux budgets distincts. La même remarque vaut pour la distinction des dépenses en capital et des dépenses de fonctionnement.

b) L'APPLICATION DE L'UNITÉ BUDGÉTAIRE. — La règle de l'unité budgétaire n'est pas appliquée de façon rigide. Elle comporte en pratique certains aménagements qui ne portent pas atteinte au principe lui-même.

A cet égard, les réformes accomplies ces dernières années dans la présentation des documents budgétaires ont renforcé d'un côté la règle de l'unité, par l'intégration dans la loi de finances des comptes spéciaux du Trésor : à l'heure actuelle, la « loi de finances annuelle » — qui correspond à ce qu'on appelle traditionnellement « budget » — regroupe dans un document unique trois catégories de comptes : 1° le budget général ; 2° les budgets annexes ; 3° les comptes spéciaux du Trésor (cf. fig. 22). Mais la règle de l'unité budgétaire a été affaiblie d'un autre côté, par la distinction de la loi de finances et des décrets de répartition.

1° *Le budget général.* — Comme on l'expliquera plus loin, depuis le décret du 19 juin 1956, on distingue deux grandes catégories de documents budgétaires : la loi de finances et les décrets de répartition. La première fixe les recettes et les dépenses publiques par titres et par ministères : les seconds répartissent les crédits dans le détail des chapitres, à l'intérieur de chaque ministère.

En soi, cette distinction ne porte pas atteinte à l'unité budgétaire, puisque la loi de finances est un document de synthèse unique, regroupant l'ensemble des recettes et dépenses publiques. Cependant, l'application de la distinction depuis l'ordonnance du 2 janvier 1959 appelle des critiques à cet égard. La loi de finances ne donne désormais le tableau des dépenses par ministères et par titres que pour les « mesures nouvelles », et non pour les services votés qui figurent seulement en chiffres globaux, ce qui est très insuffisant. La ventilation détaillée des services votés figure dans les annexes du projet de loi de finances, les « bleus » (cf. p. 277) : mais le public ne connaît pas ces documents. Il doit se reporter aux décrets de répartition, qui sont éparpillés dans le *Journal officiel*.

| Désignation  | Ressources              | Plafond<br>des charges |
|--|-------------------------|------------------------|
|  | (En millions de francs) |                        |
| <b>A. — OPÉRATIONS A CARACTÈRE DÉFINITIF</b>               |                         |                        |
| <i>Budget général</i>                                      |                         |                        |
| Ressources.....  | 156 306                 |                        |
| Dépenses ordinaires civiles.....                           |                         | 109 133                |
| Dépenses en capital civiles.....                           |                         | 18 036                 |
| Dommages de guerre.....                                    |                         | 65                     |
| Dépenses ordinaires militaires.....                        |                         | 14 112                 |
| Dépenses en capital militaires.....                        |                         | 13 076                 |
| <b>TOTAUX (budget général).....</b>                        | <b>156 306</b>          | <b>154 422</b>         |
| <i>Budgets annexes</i>                                     |                         |                        |
| Imprimerie nationale.....                                  | 173                     | 173                    |
| Légion d'honneur.....                                      | 22                      | 22                     |
| Ordre de la Libération.....                                | 1                       | 1                      |
| Monnaies et médailles.....                                 | 158                     | 158                    |
| Postes et Télécommunications.....                          | 15 372                  | 15 372                 |
| Prestations sociales agricoles.....                        | 7 853                   | 7 853                  |
| Essences.....  | 586                     | 586                    |
| Poudres.....   | 473                     | 473                    |
| <b>TOTAUX (budgets annexes).....</b>                       | <b>24 638</b>           | <b>24 638</b>          |
| <i>Comptes spéciaux du Trésor</i>                          |                         |                        |
| Comptes d'affectation spéciale.....                        | 3 693                   | 3 647                  |
| <b>TOTAUX (A).....</b>                                     | <b>184 637</b>          | <b>182 707</b>         |
| <b>EXCÉDENT.....</b>                                       | <b>1 930</b>            |                        |
| <b>B. — OPÉRATIONS A CARACTÈRE TEMPORAIRE</b>              |                         |                        |
| <i>Comptes spéciaux du Trésor</i>                          |                         |                        |
| Comptes d'affectation spéciale.....                        | 37                      | 92                     |
| Comptes de prêts :   |                         |                        |
|  | Ressources              | Charges                |
| Habitations à loyers modérés.....                          | 720                     | —                      |
| Fonds de développement économique<br>et social.....        | 1 125                   | 3 060                  |
| Prêts du titre VIII.....                                   | —                       | 41                     |
| Autres prêts.....  | 110                     | 1 252                  |
| <b>TOTAUX (comptes de prêts).....</b>                      | <b>1 955</b>            | <b>4 353</b>           |
| Comptes d'avances.....                                     | 15 871                  | 16 064                 |
| Comptes de commerce.....                                   |                         | — 214                  |
| Comptes d'opérations monétaires.....                       |                         | — 617                  |
| Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers..... |                         | 110                    |
| <b>TOTAUX (B).....</b>                                     | <b>17 863</b>           | <b>19 788</b>          |
| <b>EXCÉDENT DES CHARGES TEMPORAIRES DE L'ÉTAT (B).....</b> |                         | <b>1 925</b>           |
| <b>EXCÉDENT TOTAL NET.....</b>                             | <b>5</b>                |                        |

FIG. 22. — Le budget de 1970

2° *Les budgets annexes.* — Le système des budgets annexes consiste à établir des budgets spéciaux pour certains services publics auxquels on veut appliquer une gestion commerciale : c'est-à-dire qu'on veut les voir couvrir leurs dépenses au moyen de leurs propres recettes. Les services en question ont donc leur propre budget, détaché du budget général (voir figure 22 la liste des budgets annexes). Mais le Parlement discute et vote les budgets annexes en même temps qu'il vote le budget général ; le tableau des dépenses et des recettes des budgets annexes figure dans la loi de finances, aux côtés du budget général. Il n'y a donc pas véritablement dérogation au principe de l'unité budgétaire : mais simple regroupement comptable, dans la loi de finances, des dépenses et des recettes de certains services.

3° *Les comptes spéciaux du Trésor.* — La même remarque vaut pour les comptes spéciaux du Trésor. Autrefois, ils ne figuraient pas dans la loi de finances, et constituaient une exception importante à l'unité budgétaire ; aujourd'hui, ils ont été réintégrés dans la loi de finances, et l'exception a disparu.

α) La notion de compte spécial du Trésor. — Certaines dépenses publiques ont un caractère purement apparent : il ne s'agit pas de véritables dépenses, mais de sorties provisoires de fonds destinés à rentrer d'eux-mêmes dans les caisses de l'Etat. Le cas le plus simple est celui des avances remboursables faites à des entreprises privées pour leurs investissements, ou encore des frais de reconstruction payés à la suite d'une guerre et couverts par les réparations imposées au vaincu. A l'inverse, certaines recettes sont également apparentes et provisoires : par exemple les cautionnements versés par les comptables publics en garantie contre des erreurs ou des malversations, qui sont destinés à leur être remboursés à leur sortie de fonction. Au lieu d'inscrire ces sommes dans le budget de l'Etat, on les porte à des comptes spéciaux dans les écritures du Trésor public, sans les incorporer au budget. Ces comptes spéciaux sont, par définition, destinés à se clore d'eux-mêmes, lorsque rentrent les fonds provisoirement sortis ou sortent les fonds provisoirement rentrés. Dans la mesure où l'opération est correcte, où entrée et sortie s'équilibrent exactement, il n'y a

pas atteinte à l'unité budgétaire puisqu'il n'y a pas à proprement parler recettes et dépenses, mais opérations de Trésorerie pure et simple (cf. p. 185).

β) L'abus des comptes spéciaux du Trésor avant 1948. — Les comptes spéciaux peuvent être détournés de leur signification et servir à masquer de véritables dépenses publiques hors budget. Dans certains cas, on inscrit à un compte spécial des sommes destinées à être recouvrées, mais qui sont en pratique irrecouvrables : par exemple, des avances à des gouvernements étrangers qui ont un caractère d'aide politique (pratique suivie en France avant la guerre de 1939), ou des dépenses de reconstruction après une guerre, hors de proportion avec les possibilités de réparations payables par l'Etat vaincu (dépenses dites « recouvrables » après 1919). L'abus du système est encore plus caractérisé quand on inscrit à un fonds spécial des dépenses extraordinaires sans aucun caractère recouvrable : le gouvernement de Vichy a inscrit ainsi à un compte spécial les versements à l'Allemagne pour l'entretien des troupes d'occupation, qui étaient couvertes en fait par des émissions de billets.

Le développement des comptes spéciaux a été tel entre 1940 et 1944 que l'Inventaire Schumann de 1949 évaluait leur découvert à 1 300 milliards (anciens francs), plus 800 milliards restant au compte des frais d'occupation : le total était supérieur à la masse des dépenses budgétaires de l'époque. Or, les comptes spéciaux, n'étant pas soumis à l'approbation du Parlement, constituent une violation de l'unité budgétaire aussi bien sous l'angle politique que sous l'angle financier, s'ils correspondent à de véritables dépenses et à de véritables recettes.

γ) Les réformes des comptes spéciaux entre 1948 et 1956. — Trois réformes essentielles ont été accomplies successivement. On a d'abord réduit le nombre des comptes spéciaux (de plus des trois quarts). On a décidé ensuite qu'aucun compte spécial ne pouvait être ouvert sans l'autorisation du Parlement. Enfin, on a inscrit les comptes spéciaux dans la loi des finances, où ils ne constituent plus qu'une sorte de regroupement de dépenses et de recettes, comme les budgets annexes. Cependant certains comptes figurent seulement pour le solde de leurs opérations (ce qui est une dérogation à la règle de l'universalité budgétaire : cf. p. 301).

δ) Les différentes catégories de comptes spéciaux. — L'article 23 de la loi organique du 2 janvier 1959 reconnaît six catégories de comptes spéciaux, obéissant chacune à des règles particulières : 1<sup>o</sup> les « comptes d'affectation spéciale » isolent des opérations financées par des ressources propres (il en existe actuellement 13 : par exemple, le compte du fonds d'investissement routier, ou celui du fonds de soutien du cinéma) ; 2<sup>o</sup> les « comptes de commerce » retracent des opérations commerciales effectuées à titre accessoire par des services publics (il en existe actuellement 19) ; 3<sup>o</sup> les « comptes de règlement » avec les gouvernements étrangers (au nombre de 8) ; 4<sup>o</sup> les « comptes d'opérations monétaires » (au nombre de 6) ; 5<sup>o</sup> les « comptes d'avances » (au nombre de 12) ; les avances produisent des intérêts ; leur durée ne peut excéder 2 ans, ou 4 ans en cas de renouvellement ; 6<sup>o</sup> les « comptes de prêts » (au nombre de 17) retracent les prêts d'une durée supérieure à 4 ans : il s'agit essentiellement des prêts à la construction et des prêts du fonds de développement économique et social (F.D.E.S.).

c) LES EXCEPTIONS A L'UNITÉ BUDGÉTAIRE. — La principale est constituée par les budgets autonomes, depuis que la pratique des budgets extraordinaires a disparu et que les comptes spéciaux du Trésor ont été réintégrés dans la loi de finances. Mais les crédits complémentaires ou additionnels aboutissent aussi à violer la règle de l'unité.

1<sup>o</sup> *Les budgets autonomes.* — Comme les budgets annexes, ce sont des budgets spéciaux aux services à gestion commerciale. Mais ils en diffèrent à deux points de vue : 1<sup>o</sup> ils ne figurent pas dans la loi de finances ; 2<sup>o</sup> la décision à leur égard n'est pas prise par le Parlement. Les budgets autonomes sont présentés séparément et ne sont pas publiés au *Journal officiel*. Ils sont discutés et votés par le Conseil d'Administration du service, en dehors du contrôle parlementaire. S'ils reçoivent une aide du budget général, celle-ci a le caractère d'une subvention analogue à celles que peuvent recevoir éventuellement des entreprises privées.

Certains juristes, cependant, considèrent qu'il n'y a pas exception véritable à l'unité budgétaire, parce que le service bénéficiant de l'autonomie budgétaire est une personne publique

distincte de l'Etat, comme le sont les communes, les départements, etc. Ce raisonnement ne paraît pas admissible : communes et départements constituent des collectivités, des groupements humains distincts de l'Etat, dotés d'une organisation et d'autorités publiques différentes de l'organisation et des autorités étatiques. Mais les services publics dotés de l'autonomie budgétaire ne reposent sur aucun phénomène semblable : ils n'ont d'existence que par décision de l'Etat ; ils ne constituent qu'un mode d'organisation de l'Etat.

Il y a donc bien dérogation à la règle de l'unité budgétaire. Mais cette dérogation se justifie par la nature économique de ces services : on ne concevrait pas que les budgets de la Régie Renault, de l'E. D. F., du Gaz de France et des Charbonnages de France fussent votés par le Parlement. Les budgets autonomes les plus importants sont ceux des entreprises nationalisées, et surtout celui de la Sécurité sociale.

2° *Les budgets extraordinaires.* — On a dit sur quoi repose l'idée des budgets extraordinaires : mettre dans un document à part des dépenses à caractère exceptionnel, en les distinguant du budget ordinaire qui comprendrait seulement les dépenses normales. Le procédé est ancien. Sous le Premier Empire, on distinguait le « domaine extraordinaire » du budget proprement dit. Après la guerre de 1870, on vit apparaître ainsi un « compte de liquidation » ; de même, après la guerre de 1914, furent présentées à part les dépenses exceptionnelles résultant de la guerre. En 1935 et en 1938 apparut un budget extraordinaire d'armement. Après 1944, les budgets extraordinaires se multiplièrent, avec la distinction d'un budget militaire distinct des dépenses civiles, et à l'intérieur de celles-ci, la distinction des budgets de fonctionnement et des budgets d'investissements.

La pratique des budgets extraordinaires a donné souvent lieu à beaucoup d'abus. Les gouvernements ont eu tendance à dissimuler les déficits en les reportant sur le budget extraordinaire, et en feignant ainsi de considérer comme exceptionnelles des dépenses qui n'avaient pas ce caractère. On a dit que la conception même de ce « budget extraordinaire » tendait à être abandonnée aujourd'hui : les dépenses d'investissement,

qui en formaient la base, le plus souvent, étant aujourd'hui considérées comme normales. On les comptabilise à part des dépenses de fonctionnement : mais leurs chiffres sont réintégrés dans la loi de finances, et le principe de l'unité budgétaire est ainsi respecté.

3° *Les crédits complémentaires.* — Enfin, les crédits additionnels accordés en cours d'année constituent une dérogation au principe de l'unité. Tous dérogent à l'unité considérée sous l'angle financier (présentation d'un seul document budgétaire) ; cependant, le regroupement de ces crédits dans des « lois de finances rectificatives » (qu'on appelle plus couramment des « collectifs budgétaires ») limite les inconvénients d'une dérogation à l'unité, par ailleurs inévitable. Les atteintes à l'unité budgétaire au point de vue politique, venant du fait que certains crédits sont ouverts par décrets, sans autorisation préalable du Parlement, sont beaucoup plus discutables : on a vu que l'ordonnance du 2 janvier 1959 les a multipliés.

## B) *La nouvelle présentation des documents budgétaires*

Trois séries de réformes essentielles ont été accomplies à cet égard. La première concerne la nouvelle nomenclature des dépenses publiques : elle a été exposée plus haut (p. 51). La seconde concerne la distinction de la loi de finances et des décrets de répartition ; la troisième, la structure intérieure de la loi de finances.

a) LA DISTINCTION DE LA LOI DE FINANCES ET DES DÉCRETS DE RÉPARTITION. — L'ordonnance du 2 janvier 1959 reprend à cet égard les règles essentielles posées par le décret du 19 juin 1956. Celles-ci s'inspirent elles-mêmes d'une réforme de 1949, qui avait échoué devant l'opposition parlementaire.

1° *Le système de 1949 : la loi de finances et les lois de développement.* — En 1949, on a présenté le budget d'une façon nouvelle. Le budget proprement dit était un document très bref appelé « loi de finances », suivant l'appellation traditionnelle. Dans cette loi de finances, les crédits étaient votés par grandes masses : par ministères et par grandes catégories à l'intérieur de chaque ministère. Ensuite devaient intervenir, pour

chaque ministère, des « lois de développement » : chacune d'elles répartissant dans le détail, par chapitres, les grandes masses votées pour le ministère considéré. L'avantage était d'assurer une discussion générale par le Parlement portant sur les grands problèmes et les orientations d'ensemble, de faire voter très rapidement la loi de finances, et d'imposer ensuite un plafond aux répartitions dans chaque ministère.

Mais le système de 1949 a été détourné de sa signification par le Parlement. Ce qui intéresse les députés au point de vue électoral, ce ne sont pas les grandes masses du budget, ce sont les petits détails de telle ou telle dépense correspondant à des avantages pour leurs électeurs. Le Parlement a donc renversé l'ordre prévu. Il a examiné d'abord les lois de développement, les unes après les autres, sans ordre ; et seulement ensuite la loi de finances. On aboutissait ainsi à ce paradoxe que les détails de répartition étaient décidés avant que les principes généraux fussent fixés. La loi de finances proprement dite était votée extrêmement tard. On obtenait le contraire du résultat cherché.

2° *Le système du décret du 19 juin 1956 : la loi de finances et les décrets de répartition.* — Le décret du 19 juin 1956 reprend la distinction des deux catégories de documents budgétaires établie en 1949. La « loi de finances », telle qu'il la réglemente, présente les crédits par titres et par ministères : ce qui donne environ 150 crédits distincts (il y en avait plus de 3 000 dans les lois de finances traditionnelles).

La répartition par chapitres n'est plus votée par le Parlement : elle est établie par le gouvernement, sous forme de décrets-lois soumis à une procédure spéciale. Les « lois de développement » de 1949 sont ainsi remplacées par les « décrets de répartition » : cependant, si les Commissions des Finances des assemblées font opposition à un décret de répartition, la décision appartient alors au Parlement, qui vote une « loi de répartition » à la place du décret contesté.

3° *Le système de l'ordonnance du 2 janvier 1959.* — L'ordonnance du 2 janvier 1959 maintient le système du décret de 1956, en ne lui apportant que deux modifications importantes. En premier lieu, le vote par ministères et par titres n'intervient que pour les « mesures nouvelles » : les crédits applicables

aux « services votés » (cf. p. 248) sont au contraire votés en bloc.

En second lieu, toute intervention du Parlement est supprimée pour les décrets de répartition : ils ne sont pas transmis aux Commissions des Finances des assemblées, qui ne disposent plus d'un droit de veto ; le Parlement n'intervient plus du tout dans ce domaine. La répartition par chapitres des crédits votés est faite par le gouvernement seul : mais elle est établie pratiquement sur la base des annexes explicatives distribuées avec le projet de loi de finances. Celles-ci font l'objet des discussions parlementaires. Les décrets de répartition ne font que reprendre ces annexes, en tenant compte des décisions du Parlement.

b) LES DEUX PARTIES DE LA LOI DE FINANCES. — A cet égard aussi, l'ordonnance du 2 janvier 1959 reprend les grandes lignes de la réglementation posée par le décret-loi du 19 juin 1956. La loi de finances est désormais divisée en deux parties, dont la première est nécessairement votée d'abord. On a voulu par ce moyen renforcer encore l'obligation du Parlement de prendre position sur l'orientation générale de la politique financière avant d'entrer dans la répartition des crédits.

1<sup>o</sup> *La première partie : fixation des conditions générales de l'équilibre financier.* — La première partie de la loi de finances, obligatoirement votée en priorité, comporte plusieurs éléments. D'une part, elle évalue les recettes publiques d'une façon détaillée et en autorise la perception. En second lieu, elle « fixe les plafonds des grandes catégories de dépenses » : il s'agit d'une fixation globale des dépenses publiques, par très grandes masses (dépenses à caractère définitif et à caractère temporaire, dépenses civiles ordinaires, dépenses civiles en capital, dépenses militaires ordinaires, dépenses militaires en capital : ces diverses catégories se retrouvant dans le budget général, l'ensemble des budgets annexes et les comptes spéciaux : cf. fig. 1, p. 52). En troisième lieu, enfin, elle autorise les opérations d'emprunt permettant de « couvrir l'ensemble des charges de trésorerie », et d'assurer, le cas échéant, la couverture de ce qu'on appelle aujourd'hui « l'impasse », et qu'on appelait autrefois le déficit.

Le lien est assez clair entre ces trois catégories d'éléments,

et l'ordonnance du 2 janvier 1959 l'exprime elle-même dans son article 3 : il s'agit d'arrêter « les données générales de l'équilibre financier ». On veut que le Parlement ait conscience de ces données et prenne des décisions en conséquence avant toute discussion sur les crédits de chaque ministère. C'est pourquoi chacun des articles de la première partie doit être voté avant qu'on puisse passer à l'examen de la deuxième.

2<sup>o</sup> *La deuxième partie de la loi de finances : la répartition des dépenses.* — La deuxième partie de la loi de finances précise la répartition des dépenses. Dans le décret-loi du 19 juin 1956, celles-ci étaient détaillées par titres et par ministères, sous forme du tableau à double entrée reproduit pp. 54-55. L'ordonnance du 2 janvier 1959 limite cette répartition aux seules « mesures nouvelles », les crédits correspondant aux services votés faisant l'objet d'un vote unique.

La même distinction des services votés et des mesures nouvelles est appliquée séparément au budget général, aux budgets annexes et aux comptes spéciaux. La deuxième partie de la loi de finances regroupe de plus les autorisations de programme. Elle comporte aussi des dispositions diverses d'ordre fiscal ou financier en distinguant celles à caractère annuel et celles à caractère permanent.

Sur la nouvelle présentation du budget en France, cf. la bibliographie citée p. 57 et p. 209, et : G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, t. I, 1957 ; l'article de *Statistiques et études financ.*, n<sup>o</sup> 96 (décembre 1956) et celui de G. MORANGE, dans la *Rev. de Science financière*, 1956, p. 644 et suiv. Cf. également : l'ouvrage collectif sur *La réforme budgétaire*, 2 v., 1954, sous la direction de R. JACOMET, P. REUTER et A. MICHELSON. La réforme des documents budgétaires (*Statistiques et études financières*, mars 1953) ; J. ROSSARD, La réforme de la présentation budgétaire dans le budget français (dans *La réforme budgétaire*, publié par l'Institut de Droit comparé, t. II, p. 39) ; L. BERTRAND et R. BARREAU, La discussion et le vote du budget (*ibid.*, p. 53) ; G. GOZARD, La présentation du budget français (*Rev. polit. et parlem.*, janvier 1950) ; Principes et éléments d'une réforme de la présentation du budget des dépenses (*ibid.*, avril-mai 1951) ; et l'étude de M. MOUNIER sur le ministère des Finances dans *Statist. et étud. financ.*, n<sup>o</sup> 132, déc. 1959.

LA PRÉPARATION ADMINISTRATIVE DU BUDGET. — La préparation du budget est une longue opération administrative, qui donne lieu à des contacts multiples entre la Direction du Budget au ministère des Finances (Bureaux E 1 et B 2) et les autres administrations. Le schéma de cette opération est résumé de façon très claire par un organigramme établi par la Direction du

Budget elle-même, qu'on reproduit ici avec quelques retouches légères (fig. 23, pp. 284-285). Il paraît utile de reproduire également le contenu de la notice explicative accompagnant cet organigramme :

a) *Recettes* :

1<sup>o</sup> Demande de propositions adressées aux services chargés de l'assiette, du contrôle et du recouvrement des recettes (services fiscaux, Direction de la comptabilité publique, divers services des ministères pour les produits non fiscaux) ;

2<sup>o</sup> Les propositions des services chargés de l'assiette, du contrôle et du recouvrement des recettes sont transmises à la Direction du Budget (Bureau E 1), qui arrête les prévisions après en avoir référé, le cas échéant, au ministre des Finances ou du Budget.

b) *Dépenses* :

1<sup>o</sup> Demande de propositions de dépenses (envoi d'une circulaire à la Direction chargée du Budget dans chaque ministère : on appelle techniquement ce ministère, le « ministère dépensier ») ;

2<sup>o</sup> La Direction chargée du budget dans le ministère dépensier répercute cette demande sur : a) les services techniques centraux, qui consultent, le cas échéant, les services locaux ; b) les services locaux avec lesquels elle correspond directement.

3<sup>o</sup> Centralisation des propositions par la Direction chargée du Budget dans le ministère dépensier. Ces propositions sont mises en forme et soumises à la décision du ministre dépensier.

4<sup>o</sup> Les propositions, approuvées par le ministère intéressé, sont soumises à l'avis du contrôleur des dépenses engagées.

5<sup>o</sup> Elles sont transmises, accompagnées de l'avis du contrôleur des dépenses engagées, au 2<sup>o</sup> Bureau de la Direction du Budget, qui les examine.

6<sup>o</sup> Discussions budgétaires. — Les discussions ont lieu : a) dans le cabinet du directeur adjoint, puis dans celui du directeur du Budget, entre ceux-ci et les représentants qualifiés du ministre dépensier ; b) dans le cabinet du ministre des Finances ou du Budget, entre celui-ci et le ministre dépensier.

Les ministres demandent, si besoin est, l'arbitrage du Premier ministre et même du gouvernement (Conseil des Ministres ou Conseil de Cabinet).

7<sup>o</sup> Les propositions arrêtées au cours de ces instances successives sont mises en forme par la Direction chargée du Budget dans le ministère dépensier ; celle-ci les fait imprimer en épreuves et transmet les épreuves à la Direction du Budget (Bureau B 2) qui les rectifie et donne le bon à tirer, après approbation de l'ensemble du projet de budget par le gouvernement, en vue du dépôt sur le Bureau de l'Assemblée nationale.

c) *Ensemble du projet* :

I. — L'ensemble du projet est soumis à l'approbation du ministre des Finances, qui en a d'ailleurs arrêté les éléments.

II. — Il est ensuite soumis à l'approbation du gouvernement (Conseil des Ministres).

III. — Il est déposé sur le Bureau de l'Assemblée nationale.

Le projet de loi est accompagné de nombreuses annexes explicatives. Il existe, pour chaque département ministériel, trois fascicules distincts, de couvertures verte, bleue et jaune, donnant la répartition des crédits par titres, parties, chapitres et articles : a) le « vert » récapitule les crédits votés du budget en cours ; b) le « bleu » retrace d'abord les « services votés ». Ceux-ci correspondent aux crédits qui seraient indispensables pour faire fonctionner les services de l'Etat dans les conditions approuvées pour l'année en cours. C'est, en somme, le budget précédent assorti de corrections négatives (par exemple, crédits non renouvelables) ou positives (par exemple, extension sur une année entière de dispositions n'ayant joué que sur quelques mois), l'ensemble de ces corrections étant appelé « mesures acquises ». Le bleu contient également les « mesures nouvelles », c'est-à-dire les augmentations ou diminutions de crédits proposées par le Gouvernement. Mesures acquises et mesures nouvelles sont analysées par service et par catégorie de mesures ; c) le « jaune » donne la répartition des dépenses ordinaires par chapitre et par article.

Si l'on ajoute à ces documents les autres annexes budgétaires : rapport économique et financier et ses propres annexes ; budget social de la nation ; budget fonctionnel, etc., on s'aperçoit que le projet de budget représente une masse importante de près de 140 fascicules différents, soit une pile de 25 kg et de 70 cm.

Les moyens d'investigation à la disposition de la Direction du Budget sont très insuffisants : le bureau du Budget compte 11 administrateurs civils (le bureau correspondant aux Etats-Unis en a 400). Cela explique les méthodes assez grossières employées dans la préparation budgétaire : reconduction, blocage, abattements forfaitaires, etc.

**LES BUDGETS COMPLÉMENTAIRES DANS LES FINANCES LOCALES.** — Le problème des rectifications de crédits en cours d'année a reçu une solution originale dans les finances locales françaises : c'est le système du budget supplémentaire. Un second budget est voté en cours d'exercice pour compléter et rectifier le budget annuel : il groupe à la fois les recettes et les dépenses non exécutées du budget annuel précédent, qui sont ainsi reportées sur l'exercice en cours, et des recettes et des dépenses nouvelles dans la mesure où le budget annuel en cours s'avère insuffisant.

Ce système remplace celui des crédits additionnels employé sur le plan national. Mais il a un caractère de régularité et d'automatisme que l'autre n'a pas. Il porte aussi plus directement atteinte au principe de l'unité budgétaire. En fait, les collectivités locales ont ainsi deux budgets : budget primitif et budget supplémentaire (sauf les communes de moins de 1 000 habitants, pour lesquelles n'existe pas de budget supplémentaire).

Dans une certaine mesure, ce procédé est rendu nécessaire par le fait que les budgets locaux sont votés d'avance : à la session de mai qui précède l'année à laquelle s'applique le budget pour les conseils municipaux, à la session d'août pour les conseils généraux. Une longue période s'écoule donc entre la prévision et l'exécution.

Sur le budget complémentaire de la commune, cf. R. LAINVILLE et N. BAZOCHE, *Le budget communal*, 8<sup>e</sup> éd., 1959 ; et J. SINGER, *Traité général des finances communales et départementales*, 1956.

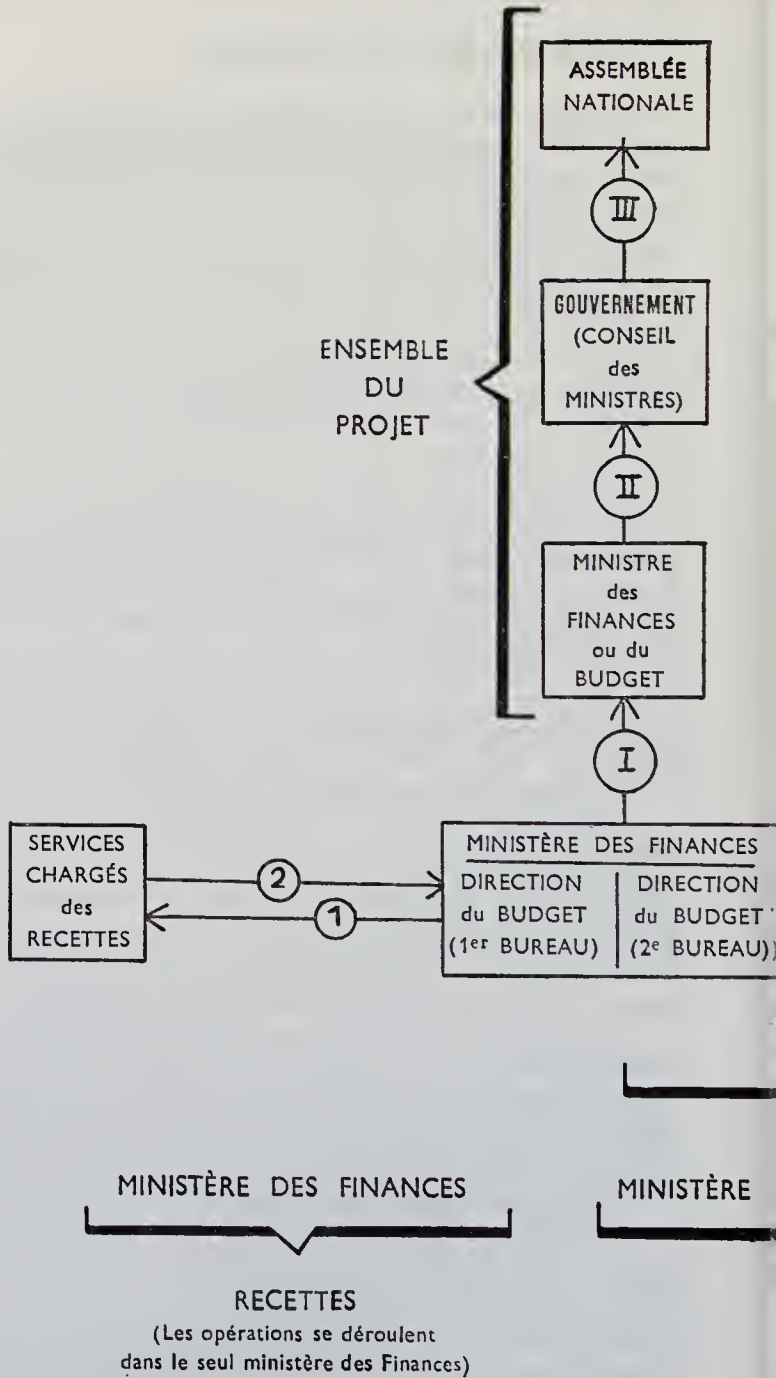
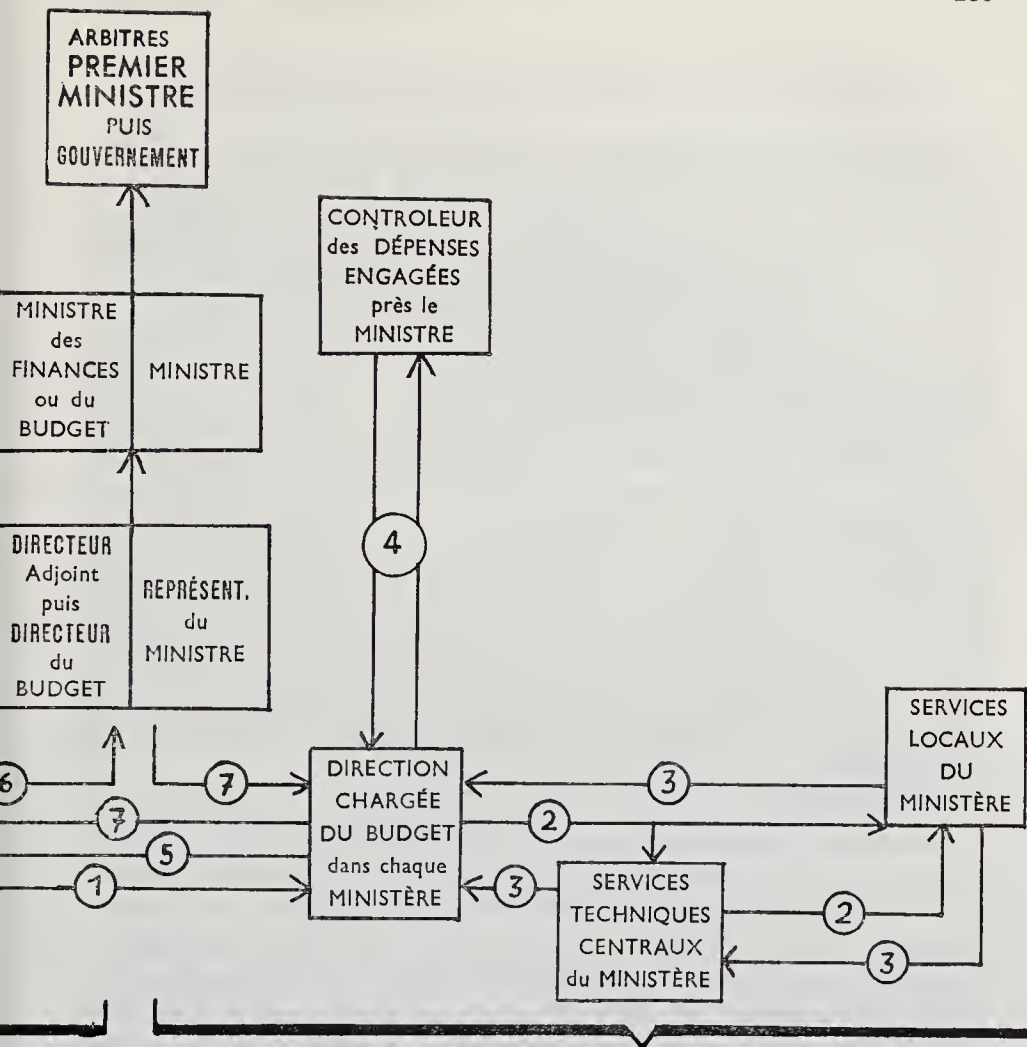


FIG. 23. — Organigramme



FINANCES

CHAQUE MINISTÈRE

## DÉPENSES

(Les opérations se déroulent  
dans chaque ministère)

## SECTION II. — Le vote du budget par le Parlement

Deux séries de considérations interfèrent en la matière. Tout d'abord, l'importance fondamentale de la décision budgétaire, qui conduit à étendre les pouvoirs du Parlement à son égard : voter le budget est une prérogative essentielle des assemblées dans un régime démocratique. Mais, d'un autre côté, l'exercice du pouvoir budgétaire peut conduire les parlementaires à beaucoup d'abus. « Le budget, monstre énorme, admirable poisson — auquel de tous côtés on jette l'hameçon », disait Victor Hugo, dans un vers qui n'est pas le meilleur de son œuvre. C'est à propos du vote du budget que les pressions du public sont les plus fortes et que la tentation de démagogie est la plus difficile à surmonter pour les représentants du peuple, qu'il s'agisse d'une démagogie du gaspillage, comme en France (« l'arrosage » disait un Président du Conseil de la IV<sup>e</sup> République) ou d'une démagogie des économies comme aux Etats-Unis (et partiellement en France pour les crédits de fonctionnement des services : « l'arrosage » vise surtout les subventions et avantages divers réclamés par les particuliers).

Un conflit se dessine donc entre la tendance à étendre les prérogatives parlementaires pour des motifs politiques (développement de la démocratie) et la tendance à limiter ces prérogatives pour des motifs techniques. Ces derniers ont évolué plus ou moins d'ailleurs. Les financiers classiques craignaient surtout la tendance des représentants du peuple à gaspiller des crédits et à minorer les recettes : c'est l'équilibre du budget qui leur paraissait en péril. Les financiers modernes ont également ce souci ; mais ils redoutent en plus que les parlementaires refusent de tenir compte de l'évolution de la conjoncture, et soient portés à considérer le budget comme une décision discrétionnaire : alors que leur liberté est limitée par les faits économiques. Quoi qu'il en soit, ce conflit essentiel explique la complexité et la diversité suivant les pays des réglementations concernant le vote du budget.

## § 1. LES MODIFICATIONS DU PROJET GOUVERNEMENTAL

Le projet de budget établi par le gouvernement doit-il être accepté ou refusé en bloc par le Parlement, ou ce dernier a-t-il la possibilité de le modifier plus ou moins profondément ? Le point de vue politique conduit à préférer la seconde solution, plus démocratique, car le pouvoir de décision des députés est très amoindri s'il se borne à une ratification globale, qu'il est bien difficile de refuser en pratique. Le point de vue technique pousse au contraire vers la première, car le budget est un plan d'ensemble dont toutes les parties sont solidaires, qu'il s'agisse d'assurer l'équilibre ou d'exercer une intervention dans le domaine économique et social.

Aux Etats-Unis, on fait prédominer le premier point de vue. En Grande-Bretagne, pays où la démocratie politique est née cependant, et où elle atteint son plus haut point de développement, on s'est rallié au second. Sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> République, la France était proche des Etats-Unis à cet égard ; sous la V<sup>e</sup>, elle est plus proche au contraire de la Grande-Bretagne. Pratiquement, le conflit surgit à deux stades différents : en ce qui concerne l'intervention des commissions parlementaires d'une part, en ce qui concerne le droit d'amendement des députés d'autre part.

A) *L'intervention des commissions parlementaires*

Le système américain de la Commission des Finances s'oppose nettement au système anglais. Il est important de noter que cette opposition n'est pas limitée au domaine budgétaire : il s'agit d'une opposition générale entre deux procédures parlementaires, dont l'application à la procédure budgétaire n'est qu'une conséquence. (Sur ces différences de procédures parlementaires, cf. Maurice DUVERGER, *Institutions politiques*, coll. « Thémis », 8<sup>e</sup> éd., 1965, pp. 242, 288 et 293.) Ici, le système français reste encore assez proche du système américain.

a) LE SYSTÈME FRANCO-AMÉRICAIN DE LA DISCUSSION PRÉALABLE EN COMMISSION DES FINANCES. — En France, comme aux Etats-Unis, le projet de budget est discuté au

préalable par les Commissions des Finances des deux assemblées. Mais la V<sup>e</sup> République a introduit des réformes importantes à cet égard.

1<sup>o</sup> *La Commission des Finances sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> République.* — De la III<sup>e</sup> à la IV<sup>e</sup> République, la Commission des Finances avait déjà beaucoup évolué. Avant 1940, la Commission des Finances de l'Assemblée nationale avait tendance à substituer son propre projet de budget à celui du gouvernement : elle faisait subir au texte gouvernemental des modifications très profondes, qui en bouleversaient la structure. Le débat parlementaire s'ouvrait ainsi sur de mauvaises bases.

Sous la IV<sup>e</sup> République, il fut beaucoup plus difficile à la Commission des Finances de continuer à agir ainsi, parce que les députés n'avaient pratiquement plus le droit de proposer l'augmentation des dépenses budgétaires : il fallait que la Commission fasse pression sur le gouvernement pour obtenir que lui-même modifie son projet par « lettres rectificatives ». Cependant, la Commission pouvait toujours modifier les propositions de recettes, ce qui restait très important. Il faut reconnaître que la Commission des Finances méritait moins les critiques qu'on avait formulées à son égard avant 1939.

2<sup>o</sup> *La Commission des Finances sous la V<sup>e</sup> République.* — La Constitution de 1958 a profondément modifié le système général des commissions parlementaires. D'une part le nombre des commissions de chaque chambre a été réduit à six ; mais, parallèlement, le nombre de leurs membres a été augmenté : la Commission des Finances de l'Assemblée nationale comprend aujourd'hui 61 députés au lieu de 44.

D'autre part, et surtout, les pouvoirs des commissions ont été notablement diminués. La réforme essentielle, à cet égard, consiste dans le fait que le débat parlementaire s'ouvre désormais sur le texte du projet gouvernemental, et non sur un texte modifié par la Commission : celle-ci peut seulement critiquer le texte gouvernemental par la voix de son rapporteur, et proposer des amendements. Ainsi disparaît complètement l'abus essentiel de la Commission des Finances en matière de budget.

Si ses pouvoirs ont diminué, la Commission des Finances

n'en garde pas moins, dans chacune des deux Chambres, une influence déterminante sur la discussion budgétaire. Le gouvernement a intérêt à la ménager et à accepter, dans la mesure du possible, ses amendements et ses suggestions qu'on trouve exprimés dans le rapport général sur le budget et dans les rapports spéciaux établis pour chaque département ministériel.

b) LE SYSTÈME ANGLAIS DE LA DISCUSSION DIRECTE DEVANT LE PARLEMENT. — Il résulte à la fois d'une différence dans la procédure parlementaire générale par rapport au système franco-américain, et de règles spéciales en matière de procédure budgétaire.

1<sup>o</sup> La *procédure parlementaire générale* donne en Grande-Bretagne une moindre importance aux commissions. D'abord, celles-ci ne sont pas spécialisées strictement dans une catégorie de problèmes : il existe simplement cinq commissions désignées par les lettres A, B, C, D, E, entre lesquelles les projets de lois sont répartis par le speaker. Ensuite, elles ne sont pas absolument permanentes : au noyau de membres permanents qui les compose, s'ajoutent des membres occasionnels pour l'examen de chaque projet. Enfin, elles ne sont pas saisies automatiquement de tous les projets de lois avant discussion par l'assemblée entière, bien que leur rôle ait tendance à se développer à cet égard.

2<sup>o</sup> Mais la *procédure budgétaire* anglaise, à la différence des procédures française et américaine, n'est pas la même que la procédure parlementaire générale. La discussion du budget et des mesures financières ne comporte aucune intervention des commissions spécialisées qu'on vient de décrire. Depuis un *standing order* de 1707, en effet, c'est le « Comité de la Chambre entière » qui les examine en premier lieu.

Ce « Comité de la Chambre entière » n'est pas une Commission à proprement parler : il est formé de l'ensemble des députés. Les différences avec l'assemblée sont purement juridiques : présidence d'un « chairman » de séance et non du speaker, non-application des règlements concernant la procédure de discussion aux Communes. Mais, pratiquement, c'est l'assemblée tout entière qui se trouve directement en contact avec le projet budgétaire gouvernemental, sans l'écran préalable d'une Commission.

### B) *Le droit d'amendement des députés*

Le problème du droit d'amendement des députés, c'est-à-dire de la possibilité pour eux de proposer des modifications au projet gouvernemental, est différent du problème de l'intervention des commissions parlementaires. Sans doute, les commissions peuvent proposer des amendements ; mais le droit d'amendement peut aussi s'exercer en séance des assemblées, après la discussion en commission ou en dehors de toute intervention des commissions.

Il faut distinguer essentiellement, à cet égard, les dépenses et les recettes, les règles étant inverses en général. On tend à interdire aux députés d'accroître les dépenses (mais non de les diminuer) et de diminuer les recettes (mais non de les accroître). Sur ce point, le système français actuel est très proche du système anglais traditionnel.

a) LA LIMITATION DE L'INITIATIVE PARLEMENTAIRE EN MATIÈRES DE DÉPENSES. — Achevant l'évolution accomplie sous la IV<sup>e</sup> République, la Constitution de 1958 a supprimé toute initiative parlementaire en matière d'augmentation des dépenses publiques, transposant en France une vieille règle britannique. Cette réforme est évidemment très importante : elle protège les parlementaires contre les tentations démagogiques ; elle leur rend plus facile la résistance aux électeurs et aux groupes de pression.

1<sup>o</sup> *L'absence d'initiative en Grande-Bretagne depuis le début du XVIII<sup>e</sup> siècle.* — Depuis plus de deux siècles, les députés britanniques ont renoncé au droit d'initiative en matière de dépenses. Cela résulte d'une réglementation établie par la Chambre des Communes elle-même, dans un « standing order » de 1713 ainsi conçu : « La Chambre ne prendra connaissance d'aucune proposition de dépenses afférentes à l'administration de l'Etat et ne donnera suite à aucun projet prévoyant allocations ou subsides aux dépens des deniers publics, que ceux-ci soient imputables ou au fonds consolidé ou aux fonds prévus par le Parlement en dehors d'une recommandation de la Couronne. » La prohibition de l'initiative parlementaire est donc générale dans le domaine financier : elle s'étend aussi bien au vote du budget qu'aux crédits demandés hors budget.

2<sup>o</sup> *La suppression de l'initiative en France (1946-1958)*. — Sous la III<sup>e</sup> République, les sénateurs n'avaient pas le droit d'initiative en matière de dépenses publiques : mais les députés l'avaient au contraire, sans restriction. Sous la IV<sup>e</sup> République, l'initiative des députés a été réduite d'abord par la Constitution de 1946, qui supprimait le droit de déposer des amendements tendant à l'augmentation des dépenses, pendant la discussion du budget ou des crédits provisionnels ou supplémentaires : ainsi l'initiative des dépenses ne subsistait que pour les textes législatifs ordinaires, autres que le budget ou les autres lois de finances (douzièmes provisoires et crédits supplémentaires). Pour ces textes ordinaires, le règlement de l'Assemblée nationale décidait que tout amendement tendant à augmenter les dépenses pouvait être « disjoint ». C'est-à-dire qu'on ne pouvait le discuter en séance au moment de son dépôt : il fallait le renvoyer en Commission et le rapporter d'une manière séparée, ce qui permettait le plus souvent de « l'enterrer ».

L'article 40 de la Constitution du 4 octobre 1958 a achevé cette évolution en interdisant toute proposition ou amendement ayant pour conséquence « la création ou l'aggravation d'une charge publique ». La règle est absolument générale : elle s'applique aussi bien aux lois de finances qu'aux autres lois. Elle ne concerne pas seulement le droit d'amendement (c'est-à-dire le droit de proposer des modifications à un projet ou à une proposition de loi), mais aussi le droit d'initiative (c'est-à-dire le droit de déposer une proposition de loi nouvelle).

Bien plus : elle ne concerne pas seulement le droit de proposer directement d'augmenter les dépenses existantes ou de créer des dépenses nouvelles, mais même le droit de faire une proposition ou un amendement qui « aurait pour conséquence... la création ou l'aggravation d'une charge publique », même de façon indirecte. La règle est plus sévère que le vieux principe britannique. Elle est même trop sévère, car elle risque d'aboutir à supprimer pratiquement toute initiative parlementaire en matière législative : car la plupart des lois ont pour conséquence indirecte d'entraîner des dépenses. En 1959, on

a déclaré irrecevable une proposition de loi tendant à faire ratifier par la France une convention internationale relative à la répression du proxénétisme et de la traite des blanches, parce que son adoption aurait obligé à augmenter les effectifs de la police, donc à accroître les dépenses publiques ! La compensation, d'autre part, n'est pas admise, c'est-à-dire qu'un amendement qui proposerait une dépense en prévoyant simultanément une recette correspondante resterait en principe irrecevable.

L'article 42 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 est venu encore accentuer la limitation de l'initiative parlementaire lors de la discussion des projets financiers. En vertu de ce texte, aucun amendement n'est admis, sauf s'il tend à réduire effectivement une dépense ou à assurer le contrôle des dépenses publiques. Ce texte aboutit à interdire les réductions de crédit indicatives ainsi d'ailleurs que les « cavaliers » budgétaires (dispositions qu'on tente d'insérer dans une loi de finances alors qu'elles n'ont aucun caractère financier).

Cependant, il n'est pas exact de dire que les parlementaires n'ont plus aucune initiative à l'égard des dépenses. La suppression de l'initiative ne joue que dans le sens de l'accroissement des dépenses (augmentation des dépenses existantes ou création de dépenses nouvelles) : les députés peuvent toujours proposer la suppression ou la diminution des dépenses publiques. Ils sont naturellement peu portés à le faire : la démagogie se manifeste surtout en sens inverse, pour augmenter « l'arrosage ». Cependant, une certaine démagogie des économies tend à se développer depuis quelques années dans les milieux conservateurs : on cherche par exemple à réduire les crédits d'investissements, pour restreindre l'influence de l'État sur l'économie : cette démagogie n'est pas moins dangereuse que l'autre.

*b) LA LIMITATION DE L'INITIATIVE PARLEMENTAIRE EN MATIÈRE DE RECETTES.* — On l'a dit, les règles sont à peu près inverses de celles concernant les dépenses. On tend à interdire aux députés de diminuer ou de supprimer des recettes, mais non de les augmenter : tel est le principe fondamental du « standing order » britannique de 1713. En France, le paral-

lélisme n'a pas toujours été rigoureux entre les deux séries de mesures : une grande différence sépare à cet égard la IV<sup>e</sup> et la V<sup>e</sup> République.

1<sup>o</sup> *Le système de la IV<sup>e</sup> République.* — La Constitution de 1946 supprimait le droit d'amendement en matière de création ou d'augmentation de dépenses pendant la discussion budgétaire : mais non le droit d'amendement en matière de diminution ou de suppression de recettes. Ainsi, l'initiative en matière de recettes n'était aucunement limitée.

Mais on a cherché postérieurement à la limiter, et à adopter les mêmes règles pour la diminution de recettes et l'augmentation des dépenses. Ainsi a fait d'abord le règlement de l'Assemblée nationale concernant la « disjonction » des amendements de cette nature à tous les textes de lois en discussion (budgétaires ou autres). Ainsi a fait ensuite le décret-loi du 19 juin 1956 interdisant purement et simplement ces amendements pour les seuls textes financiers (budget, lois de crédits provisionnels ou supplémentaires). On arrivait ainsi à un parallélisme rigoureux que la Constitution n'avait pas prévu.

2<sup>o</sup> *Le système de la V<sup>e</sup> République.* — L'article 40 de la Constitution du 4 octobre 1958 a établi les mêmes règles en matière d'augmentation des dépenses ou de diminution des recettes : toute proposition de loi ou tout amendement à une proposition ou à un projet de loi sont irrecevables lorsque leur adoption « aurait pour conséquence » une diminution des ressources publiques.

Il convient de remarquer que la diminution s'apprécie par rapport à la situation existante des recettes et non par rapport au projet gouvernemental. Si le projet propose de créer une recette nouvelle, il est toujours possible de réduire ou de rejeter cette recette par voie d'amendement.

D'autre part, les députés conservent leur droit d'initiative en matière d'augmentation des recettes. Ils en usent peu : à cet égard, il n'y a pas la même démagogie que celle concernant les restrictions de dépenses.

Sur la limitation du droit d'initiative en matière de dépenses sous la IV<sup>e</sup> République, cf. la thèse de M. GEORGE (Bordeaux, 1956) et l'article de A. SOULIER (dans *La réforme budgétaire*, t. II, 1954). Le problème sous la III<sup>e</sup> République a été étudié notamment par B. PONS, *Le droit d'amendement*

*en matière budgétaire*, thèse, Toulouse, 1936, et J. LABOULBÈNE, *Des moyens constitutionnels de limiter les pouvoirs d'engagement de dépenses du Parlement*, thèse, Bordeaux, 1934 ; sur la situation particulière du Sénat, cf. Fr. GOGUEL, *Le rôle financier du Sénat français*, 1938 ; et O. DUPOND, *Le Sénat français et le vote des lois de finances*, 1917.

LES EFFORTS POUR TOURNER L'INTERDICTION D'AUGMENTER LES DÉPENSES.

— En Grande-Bretagne, le système politique renforce l'application de la règle de 1713. La forte discipline des partis oblige en effet les parlementaires du parti majoritaire à soutenir les projets engageant la politique générale du gouvernement. Comme le budget constitue par excellence un projet de cette nature, il ne serait pas concevable qu'un député du parti au pouvoir dépose des projets de modification ou les maintienne devant le refus net du gouvernement d'en tenir compte. Quant aux députés de l'opposition, leurs propositions d'amendements seraient automatiquement rejetées, à cause précisément de la discipline du parti au pouvoir, auquel le bipartisme donne la majorité absolue des sièges parlementaires.

En France, la situation est différente. Sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> République, les députés pouvaient au contraire tourner les règles restrictives, en faisant pression sur le Gouvernement, pour que lui-même modifie son projet de budget, par « lettre rectificative ». La Constitution de 1958 ne permet pas de faire complètement échec à cette pression : seul le prestige actuel du Chef de l'Etat, qui fait de la V<sup>e</sup> République un régime quasi présidentiel, a modifié réellement la situation. Plusieurs procédures sont ainsi employées pour tourner les dispositions légales.

1<sup>o</sup> *La réduction indicative de crédits* est le procédé le plus traditionnel mais le moins efficace. Il était employé déjà sous la III<sup>e</sup> République par le Sénat, qui n'avait pas le droit d'amendement en matière financière. Supposons que le Parlement veuille augmenter tel crédit budgétaire : ne pouvant le faire, il va décider une réduction symbolique du crédit en question, par exemple de 1 000 francs. Cela manifeste le désir du Parlement de voir le gouvernement procéder lui-même à l'augmentation du crédit par lettre rectificative. Le gouvernement peut se contenter du crédit diminué. Mais, dans un système politique où les majorités sont instables et fragiles, le gouvernement doit toujours être attentif aux désirs du Parlement.

2<sup>o</sup> *Le refus de discuter les crédits*. — Le procédé a été employé sous la IV<sup>e</sup> République. Lorsque le Parlement voulait voir augmenter tel crédit, il refusait de discuter la partie correspondante du budget, et il la renvoyait à la Commission jusqu'au dépôt par le gouvernement d'une lettre rectificative. Le gouvernement devait demander à l'Assemblée nationale de reprendre la discussion et poser la question de confiance. Plutôt que de risquer ainsi la chute, il préférait souvent céder ou transiger. Cependant, le vote des crédits par grandes masses, décidé par le décret du 19 juin 1956, diminuait les possibilités du Gouvernement à cet égard.

Sous la V<sup>e</sup> République, en dépit de l'article 42 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, le procédé de la réduction indicative est encore utilisé. La menace de la suppression des crédits d'un chapitre oblige parfois le Gouvernement à accepter l'augmentation qui est ainsi demandée implicitement.

## § 2. LE POUVOIR DE DÉCISION DU PARLEMENT

Le dernier mot revient au Parlement en matière budgétaire. Que les députés aient ou non la possibilité de modifier le projet gouvernemental, ce sont eux normalement qui lui donnent force de loi. Quelles sont les modalités de cette décision parlementaire ? Quelles en sont la signification et la portée ? Telles sont les questions qui restent à examiner.

### A) *Le vote de la loi de finances*

Dans son ensemble, la discussion et le vote de la loi de finances se font suivant la procédure législative ordinaire. Il y a quelques différences de détail, notamment dans les procédures et les délais. Une différence plus importante concerne le problème du droit d'amendement, qu'on a déjà examiné. Une autre est relative aux pouvoirs respectifs de deux chambres dans les pays à bicamérisme.

a) L'INÉGALITÉ DES POUVOIRS BUDGÉTAIRES DES DEUX CHAMBRES. — Dans les pays à régime bicamériste, qui sont la majorité, il existe la plupart du temps une inégalité entre les deux chambres en ce qui concerne le vote du budget : la Chambre « basse » a plus de pouvoirs que la Chambre « haute ». Cette inégalité financière se rencontre évidemment dans les pays où les deux chambres ont une situation et des pouvoirs inégaux en général : elle est alors, dans une large mesure, le reflet de cette inégalité de base. Mais on la trouve aussi dans les pays où les deux chambres sont placées en posture d'égalité. Bien plus : aux Etats-Unis, où la chambre haute (Sénat) a d'une façon générale plus de prestige et d'influence que la chambre basse (Représentants), cette dernière a tout de même une supériorité en matière budgétaire.

Cette inégalité des deux chambres semble être le reflet des conceptions des anciens régimes monarchiques sur le consentement populaire de l'impôt. Historiquement, les chambres populaires ont été convoquées d'abord pour obtenir ce consentement : les problèmes financiers avaient donc pour elles une importance primordiale.

L'inégalité financière des deux chambres est plus ou moins développée. Ses deux formes extrêmes sont la priorité de la chambre basse et l'absence totale de pouvoir de décision de la chambre haute.

1<sup>o</sup> *Priorité de la chambre basse.* — C'est le système courant dans les pays où les deux chambres ont par ailleurs les mêmes pouvoirs et sont placés dans une situation générale d'égalité. Le budget est voté par l'une et l'autre des deux chambres, mais la chambre basse l'examine et le vote par priorité. Ce système s'est établi à l'imitation de la procédure budgétaire anglaise antérieure à la réforme de la Chambre des Lords de 1911 (qui a mis les deux chambres en situation générale d'inégalité). Il peut lui-même se présenter sous deux modalités.

La première consiste dans une priorité pure et simple. Tel est le système américain. Le projet de budget est déposé d'abord sur le bureau de la Chambre des Représentants, qui l'examine et le vote la première ; ensuite seulement, il va devant le Sénat. Mais ce dernier a les mêmes droits d'amendement que la chambre basse. La situation est analogue en France sous la V<sup>e</sup> République, si le Gouvernement n'emploie pas la procédure de la « commission mixte » (cf. ci-après).

La seconde modalité comporte une limitation plus grande des pouvoirs de la chambre haute. Non seulement celle-ci n'examine le budget qu'en second lieu, mais encore elle n'a pas à son égard le droit d'amendement, alors que la chambre basse le possède. Ce procédé était employé en France sous la III<sup>e</sup> République, la Chambre des Députés ayant alors un droit d'amendement complet, tandis que le Sénat se voyait privé de ce droit en ce qui concerne les augmentations de dépenses. En pratique, le Sénat essayait de tourner cette interdiction par les procédés qu'on a étudiés plus haut, notamment la réduction indicative de crédits (cf. p. 294).

2<sup>o</sup> *Absence de pouvoir de décision de la chambre haute.* — C'est la forme extrême de l'inégalité des deux chambres en matière budgétaire ; la chambre basse seule a pouvoir de décision dans ce domaine, et non la chambre haute. Ici encore, on rencontre deux modalités distinctes.

Dans le système anglais actuel, le rôle de la Chambre des Lords est presque nul. Le budget et toutes les lois à caractère financier sont simplement envoyés aux Lords après leur adoption aux Communes. Elles reçoivent la sanction royale au bout d'un mois, qu'elles aient été approuvées ou non par la Chambre haute. Celle-ci ne peut donc se borner qu'à enregistrer la décision prise par les Communes, sans pouvoir s'y opposer ni même la retarder. On notera que le pouvoir des Lords est plus développé en matière législative ordinaire : ils peuvent retarder pendant un an au maximum l'application des textes non financiers.

Dans le système français de la IV<sup>e</sup> République, le Conseil de la République avait seulement un droit de veto suspensif, à peu près identique pour le budget et pour les autres lois : cependant, les délais du veto étaient plus brefs pour la loi de finances. Sous la V<sup>e</sup> République, le Sénat est dans une situation analogue, si le Gouvernement décide d'employer la procédure de la « commission mixte » (cf. ci-après) : sinon, il a les mêmes pouvoirs que l'Assemblée nationale, sauf priorité de celle-ci en matière de dépôt.

*b) LA PROCÉDURE DE VOTE DU BUDGET (LOI ANNUELLE DE FINANCES) EN FRANCE.* — Sous la V<sup>e</sup> République, la procédure de vote du budget est en principe la même que celle des lois ordinaires, sauf une priorité pour l'Assemblée nationale et des règles particulières de délais.

1<sup>o</sup> *Le principe : l'identité avec la procédure législative ordinaire.* — La procédure législative est très curieuse, sous la V<sup>e</sup> République : les pouvoirs du Sénat y dépendent essentiellement de la volonté du gouvernement. S'il n'intervient pas, le Sénat a pratiquement les mêmes pouvoirs que l'Assemblée nationale. Une loi n'est adoptée que si les deux chambres l'ont votée dans un texte identique, comme sous la III<sup>e</sup> République. Une « navette » indéfinie peut ainsi s'établir entre les assemblées ; à tout moment, l'une d'entre elles peut « enterrer » les projets de l'autre, en refusant de les examiner.

Mais tout change, si le gouvernement intervient. Il peut le faire quand un texte a été voté deux fois par chaque assemblée, sans qu'elles soient tombées d'accord (ou une fois seule-

ment, en cas d'urgence). Alors, le Premier ministre peut provoquer la réunion d'une « Commission mixte paritaire », formée de sept députés et de sept sénateurs désignés par leurs assemblées respectives : cette procédure est inspirée du système américain. La Commission mixte n'examine que les dispositions du texte restant en discussion : elle ne peut revenir sur celles déjà adoptées dans les mêmes formes par les deux chambres. Si elle parvient à élaborer un texte de compromis sur ces dispositions, et si le gouvernement est d'accord sur lui, il peut le soumettre alors aux deux assemblées.

Si la Commission mixte ne peut parvenir à un compromis, ou si le compromis que le gouvernement a soumis aux assemblées n'est pas adopté par celles-ci, le gouvernement peut, après une nouvelle lecture par chacune des deux chambres, demander à l'Assemblée nationale de statuer définitivement : en ce cas, le Sénat n'intervient plus ; il perd tout pouvoir de décision. L'Assemblée nationale n'est pas absolument libre de sa décision dans cette dernière lecture : elle ne peut que reprendre, soit le texte de la Commission mixte, soit le dernier texte voté par elle, en le modifiant si elle veut par des amendements acceptés par le Sénat. Elle peut aussi, évidemment, rejeter définitivement le projet.

En matière budgétaire, le gouvernement interviendra pratiquement chaque fois que les deux assemblées ne seront pas parvenues à un accord : la nécessité de faire voter la loi de finances dans les délais prescrits rend cette intervention quasi obligatoire. Ainsi, en fait, le Sénat de la V<sup>e</sup> République n'a pas des pouvoirs beaucoup plus étendus que ceux de la IV<sup>e</sup>, à l'égard du budget.

2<sup>o</sup> *Les exceptions : la priorité de l'Assemblée nationale et les délais.* — Sur ces deux points, la procédure de vote du budget diffère de la procédure de vote des lois ordinaires.

α) La priorité de l'Assemblée nationale. — L'Assemblée nationale bénéficie d'une priorité : les projets de lois de finances doivent d'abord lui être soumis ; ils ne peuvent être envoyés au Sénat qu'après qu'elle a statué sur eux en première lecture. Cette disposition est traditionnelle : on la retrouve aussi bien dans la Constitution de 1875 que dans celle de 1946.

β) Les délais. — Le projet de loi de finances, avec ses annexes, doit être déposé au plus tard le premier mardi d'octobre de l'année qui précède l'année d'exécution du budget. Si l'Assemblée nationale ne s'est pas prononcée en première lecture dans un délai de quarante jours après le dépôt du projet, le gouvernement saisit le Sénat, qui doit lui-même statuer dans un délai de quinze jours. S'il n'y a pas accord entre les deux assemblées, la procédure de la Commission mixte est alors mise en branle. Rappelons que si le Parlement ne s'est pas prononcé dans le délai de 70 jours, à partir du moment où le gouvernement l'a saisi, le projet de budget peut être promulgué par ordonnance.

c) LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE DE L'AUTORISATION PARLEMENTAIRE. — Le vote du budget est, on l'a dit, l'une des attributions fondamentales du Parlement. On conçoit mal, par conséquent, que la règle de l'autorisation parlementaire du budget puisse être assortie d'exceptions. Il en existe cependant, et elles tendent même à se développer.

On ne compte point parmi elles le cas des budgets autonomes (cf. p. 276) : budgets des services publics ou entreprises nationales dotées de la personnalité morale. Juridiquement, ces établissements diffèrent de l'Etat ; économiquement, leurs dépenses et leurs recettes ne constituent pas en général des dépenses et des recettes publiques.

1<sup>o</sup> *Les ordonnances budgétaires.* — L'exception la plus flagrante et la plus totale au principe de l'autorisation parlementaire est prévue par l'article 47, paragraphe 3, de la Constitution de 1958. Si le Parlement ne s'est pas prononcé sur le projet de budget 70 jours après qu'il en a été saisi par le gouvernement, celui-ci peut promulguer le budget par ordonnance. On a étudié plus haut cette règle, unique dans les démocraties d'Occident. On a souligné qu'elle s'applique seulement au cas où le Parlement ne s'est pas prononcé, non pas au cas où il a repoussé le projet de budget gouvernemental.

Peut-on utiliser d'autre part en matière budgétaire la procédure de l'article 38 de la Constitution, qui autorise le Parlement à donner au gouvernement le droit de prendre, pendant un délai limité, des ordonnances ayant force de loi pour l'exécution de son programme, sous réserve que ces ordonnances

soient soumises ensuite aux chambres pour ratification ? On reconnaît là le vieux système des « décrets-lois » de la III<sup>e</sup> et de la IV<sup>e</sup> République. Rien ne paraît s'opposer à ce qu'une loi de pleins pouvoirs autorise ainsi à décider un budget par ordonnance.

2<sup>o</sup> *Les crédits complémentaires (ou additionnels)*. — On a vu que l'ordonnance du 2 janvier 1959 permet au gouvernement d'ouvrir par décrets des crédits complémentaires, non autorisés par la loi de finances, dans de nombreux cas. C'est une exception très importante à la règle de l'autorisation parlementaire.

Toutefois, cette exception est limitée par le fait que l'on doit demander ensuite au Parlement ratification de ces crédits complémentaires dans une loi de finances rectificative. Les chambres n'ont pas de pouvoir réel de décision en la matière : mais elles conservent un pouvoir de contrôle.

3<sup>o</sup> *Les dépenses et recettes de Trésorerie*. — Un grand effort a été fait ces dernières années pour soumettre à l'autorisation parlementaire les dépenses et recettes de Trésorerie. On a vu que les comptes spéciaux du Trésor figurent désormais dans la loi de finances, à côté du budget général et des budgets annexes. De même, la loi de finances fixe le chiffre de « l'impasse », c'est-à-dire de la différence entre les ressources budgétaires (impôt, domaine, taxes) et le total des dépenses publiques : elle indique également les moyens par lesquels le Trésor devra la couvrir.

Cependant, toutes les dépenses et les recettes de Trésorerie ne figurent pas dans la loi de finances. Certains comptes spéciaux n'y figurent qu'en solde, créditeur ou débiteur : ce qui donne une grande latitude à leur égard. De même, les divers moyens par lesquels le Trésor peut couvrir l'impasse ne sont pas chiffrés respectivement. En fin, si l'impasse dépasse les prévisions (par suite d'une moins-value des impôts, par exemple), le Trésor est bien obligé de trouver des ressources au-delà des chiffres de la loi de finances.

### B) *La portée de l'autorisation budgétaire*

L'autorisation du Parlement en matière budgétaire a pour but de limiter la liberté d'action financière du gouvernement. Celui-ci ne peut dépenser que dans les limites des crédits fixés

au budget, et doit obligatoirement percevoir les recettes qui y sont inscrites. Mais la portée de cette autorisation est variable, suivant qu'elle présente un caractère détaillé ou global. Le principe général est que l'autorisation budgétaire doit être aussi détaillée que possible. Il existe à cet égard quelques règles traditionnelles, qui sont appliquées aujourd'hui avec certaines atténuations : règle de l'universalité, règle de la non-affectation, règle de la spécialité.

a) LA RÈGLE DE L'UNIVERSALITÉ OU DU PRODUIT BRUT. — On confond parfois unité et universalité budgétaires. Le principe de l'unité signifie que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être portées dans un seul document budgétaire : elle interdit les recettes et dépenses hors budget ou la multiplicité de budgets. Au sens technique du terme, l'universalité budgétaire a une signification différente : elle interdit qu'on établisse des compensations entre recettes et dépenses de façon à ne faire figurer au budget que le solde de l'opération. On l'appelle aussi règle du « produit brut ».

Considérons un exemple simple : la perception des droits de douane par le service public des douanes. La règle de l'universalité oblige à porter en recettes les produits de la perception des droits, et en dépenses les frais de personnel, bâtiments, matériels, etc., que coûte le fonctionnement du service. On pourrait concevoir au contraire que seul le « produit net » de l'opération soit inscrit au budget, c'est-à-dire que l'on défalque du produit des douanes les frais de perception entraînés par la gestion du service.

1<sup>o</sup> *La controverse autour de l'universalité.* — Le principe de l'universalité a d'abord une signification politique. On ne veut pas qu'un service public puisse augmenter ses crédits de fonctionnement par des opérations de compensation. Le Parlement veut contrôler aussi étroitement que possible la gestion des services.

On estime aussi que la règle assure une bonne gestion financière. En laissant les services se procurer des ressources par compensation, on peut aboutir à des gaspillages. Le célèbre cas de la statue de M. de Chasseloup-Laubat, que le ministère de la Marine avait fait élever à moindres frais en utilisant le bronze

de vieux canons des arsenaux, en est un exemple (l'universalité oblige à vendre ces canons et à porter le prix de la vente en recettes) : le prix de revient de la statue a été ainsi atténué dans les écritures budgétaires. Cependant, l'utilité de la règle est aujourd'hui discutée à cet égard. On a fait remarquer qu'elle rend inutiles toutes les économies de gestion qu'un service peut faire, puisqu'elles ne lui profitent pas, mais sont reversées au budget général ; le service n'a pas d'intérêt non plus à faire preuve d'ingéniosité pour découvrir des moyens de recettes (la Bibliothèque nationale a été mieux gérée financièrement, une fois soustraite à l'universalité : des expositions publiques organisées par elle, par exemple, ont augmenté ses recettes). La règle de l'universalité aboutit d'ailleurs à des absurdités : les châteaux de Rambouillet, de Saint-Cloud, etc., ne peuvent utiliser pour le chauffage le bois mort de leurs forêts sans violer l'universalité (théoriquement, ils devraient le vendre, verser le produit au budget général, et réclamer un crédit de chauffage : en pratique, depuis 1940, ils sont seulement obligés de reverser au budget général la valeur de ce bois).

L'évolution des finances publiques a conduit à mettre en cause la règle de l'universalité au point de vue économique. Le développement de la gestion industrielle et commerciale, appliquée aux services publics, aboutit en effet à supprimer pour eux la règle de l'universalité. Les partisans de la théorie du « budget fonctionnel » voudraient voir des procédés analogues appliqués à l'ensemble des services publics : en écartant le principe d'universalité, on inciterait les services à mieux considérer les problèmes de coût et de rendement, et à introduire dans leur fonctionnement les idées concernant la productivité.

2° *Les aménagements pratiques de l'universalité.* — Ne parlons pas des aménagements illégaux employés par certains services qui constituent des « caisses noires ». En dehors d'eux, il existe quelques exceptions légales. La plus importante concerne certains comptes spéciaux du Trésor, qui figurent dans la loi de finances seulement pour leur solde, débiteur ou créateur.

Une autre exception, beaucoup plus limitée, concerne les « marchés de transformation ». Supposons qu'une administration dispose de matériaux qu'elle pourrait utiliser pour ses

propres aménagements intérieurs. Peut-elle les utiliser au lieu de les vendre et d'en acheter de nouveaux (c'est au fond le problème des vieux canons servant à la statue de M. de Chasseloup-Laubat) ? On l'admet aujourd'hui dans deux cas seulement : a) lorsqu'il s'agit de réparer ou d'utiliser les objets d'un service, à condition que ce soit sous la même forme : on pourrait fondre des vieux canons de marine pour en faire de neufs, mais non pour immortaliser un ancien ministre ; b) lorsqu'il s'agit de façonner des matières neuves non précédemment employées : s'il reste par exemple des briques excédentaires à la suite de travaux sur un bâtiment public, on peut les employer dans le même service.

b) LA RÈGLE DE LA NON-AFFECTATION DES RECETTES. — On a parfois tendance à la confondre avec la précédente. L'universalité consiste à inscrire séparément dans le budget toutes les dépenses et toutes les recettes sans effectuer de compensation entre elles ; le principe de non-affectation interdit que certaines recettes servent à couvrir certaines dépenses, les unes et les autres étant d'ailleurs inscrites au budget. L'universalité interdit les compensations comptables ; la non-affectation interdit les liaisons juridiques entre recettes et dépenses.

1<sup>o</sup> *Discussion théorique de la règle.* — A l'appui de la règle de non-affectation, on invoque des arguments à la fois politiques et financiers. Le gouvernement obtiendrait parfois plus facilement le vote de tel ou tel impôt s'il l'affectait à tel intérêt particulier déterminé, en liaison avec cet impôt : par exemple, une taxe sur les automobiles affectée au développement des routes. Mais le danger est grand politiquement de voir chaque catégorie de citoyens réclamer ainsi que les impôts qu'elle paie servent à son usage exclusif. C'est la négation même de l'Etat et de la solidarité nationale.

Financièrement, le système de l'affectation est dangereux pour les finances publiques. Comme on l'a dit, l'Etat est toujours « perdant ». Si les recettes affectées sont insuffisantes, le service se retourne vers la masse des recettes publiques pour en réclamer une part complémentaire. Si elles sont excédentaires, le service affectataire tend à conserver l'excédent ; s'il n'y réussit pas, ceux-ci tendent à être gaspillés par l'Etat.

Cependant, la règle de la non-affectation soulève aussi d'importantes critiques. Tout d'abord, comme la règle de l'universalité, elle n'est pas compatible avec une gestion commercialisée des services publics : la définition même d'une telle gestion, c'est que les ressources du service restent affectées à ses dépenses. D'autre part, l'affectation permet d'obtenir des ressources qu'on obtiendrait difficilement sans elle : le cas des ressources « parafiscales » est assez typique à cet égard, ou encore celui des emprunts auxquels on affecte certaines garanties. On ne peut donc appliquer sans discernement le principe de non-affectation.

2<sup>o</sup> *Application pratique de la règle.* — La règle de la non-affectation des recettes constitue un principe de droit budgétaire qui est assorti de certaines exceptions.

α) *Exceptions à la non-affectation.* — Elles sont assez nombreuses. Les unes sont en même temps des exceptions à la règle de l'universalité : en fait, toute atteinte à l'universalité est une atteinte au principe de non-affectation, la recette qui sert à compenser une partie de la dépense se trouvant affectée spécialement à sa couverture ; mais l'inverse n'est pas vrai. Les autres ne comportent pas de dérogations à l'universalité. Elles tendent à se multiplier depuis quelques années aussi bien en matière d'emprunts (affectés à la reconstruction par exemple, ou encore à certains services publics particuliers) qu'en matière d'impôts : taxe sur le prix des places de cinéma, affectée au soutien de l'industrie cinématographique ; partie de la taxe sur les produits pétroliers, affectée au fonds d'investissement routier ; etc.

Dans les cas précités, il y a une liaison entre l'activité qui bénéficie de la recette affectée et l'origine de celle-ci ; dans d'autres cas, cette liaison n'existe pas : ainsi, le financement des dispositions de la loi Barangé du 28 septembre 1951, accordant des subventions à l'enseignement privé, se fait au moyen d'une taxe additionnelle à la taxe sur la valeur ajoutée ; ou encore, l'affectation à l'Entraide française (jusqu'à sa dissolution) des fonds de la Loterie nationale.

β) *Modalités de l'affectation de recettes.* — Techniquement, l'affectation de recettes est réalisée par plusieurs procédés.

On employait autrefois la technique des budgets extraordinaires : ces derniers constituent le moyen d'affecter à certaines dépenses déterminées les ressources d'emprunts. Aujourd'hui les affectations prennent la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux du Trésor (comptes d'affectation) ou de procédures particulières (fonds de concours et rétablissements de crédits). En 1956-1959, la nouvelle présentation du budget français avait prévu un autre procédé : les ressources affectées formaient le titre VIII du budget général, intitulé : « Dépenses sur ressources affectées ». L'ordonnance du 2 janvier 1959 a supprimé le titre VIII, remplacé par des comptes spéciaux du Trésor, dits « comptes d'affectation » : elle a décidé en même temps que les affectations ne sont pas possibles si elles concernent des dépenses permanentes.

c) LA RÈGLE DE LA SPÉCIALITÉ DES CRÉDITS. — C'est la plus importante. Elle signifie que l'autorisation budgétaire de dépenses n'est pas donnée en bloc, mais qu'elle est détaillée pour chaque catégorie de crédits. Le crédit autorisé pour une dépense donnée ne peut être utilisé que pour cette dépense.

1<sup>o</sup> *La théorie de la spécialité.* — L'étendue de la spécialité peut varier suivant la dimension de ce qu'on pourrait appeler « l'unité de crédit ». Si les crédits sont accordés par ministères, la spécialité est très faible ; si au contraire l'autorisation parlementaire détaille tous les articles de dépenses, la spécialité est très poussée. Au cours du XIX<sup>e</sup> siècle, en France, une lutte s'est déroulée entre Parlement et gouvernement sur l'étendue de la spécialité : parallèlement à la lutte pour l'instauration du régime parlementaire. En effet, l'étendue de la spécialité définit l'étendue de la liberté laissée au gouvernement dans le domaine des dépenses : plus l'usage des fonds est précisé de façon détaillée, moins grande est la liberté des ministres dans le choix des dépenses.

Si la spécialité des crédits s'est développée pour des raisons politiques, des motifs techniques ont conduit ensuite à limiter ce développement. Tout d'abord, l'examen d'un budget extrêmement détaillé est devenu impossible au fur et à mesure de l'extension du budget, elle-même conséquence de l'extension de l'État. Ensuite, une autorisation budgétaire trop fragmentée

aboutit à rendre difficile la gestion des services, en la privant de toute souplesse.

2° *La pratique de la spécialité avant 1956.* — En France, la règle de base est toujours demeurée la même : la spécialité s'étend jusqu'au « chapitre ». Le « chapitre » budgétaire est l'unité de crédit. Une règle traditionnelle veut que le chapitre : 1° ne comporte que des services « corrélatifs et de même nature » ; 2° ne réunisse jamais des crédits de personnel et de matériel. A l'intérieur du chapitre, il y a des subdivisions en « articles » ; mais celles-ci n'ont qu'une valeur d'ordre ; la spécialité ne s'étendait pas à elles. Le nombre de chapitres n'a cessé de se développer jusqu'à la réforme de 1952. Avant la guerre de 1870, il était environ de 300 ; à la veille de la guerre de 1914, il dépassait 1 500 ; en 1951, il atteignait 3 500 : l'ensemble des documents budgétaires soumis à chaque député comportait alors 17 853 pages ! Aucune discussion valable n'était possible dans ces conditions.

A partir de 1952, on a essayé de diminuer le nombre des chapitres, par des regroupements rationnels. On a pu ainsi réduire ce nombre de moitié environ : pour le seul budget des services civils, on est passé de 2 151 chapitres à 1 268, ce qui a entraîné une diminution du document de 8 151 à 3 407 pages ; le poids total des documents budgétaires destinés à l'ensemble des parlementaires, qui était de 47 420 kg en 1951, a pu être réduit à 11 437 kg en 1952 : ce qui représentait tout de même 130 kg par député ou sénateur !

Mais jusqu'en 1956 a subsisté la règle fondamentale que le Parlement doit émettre un vote sur chacun des chapitres budgétaires, ce qui entraînait une perte de temps considérable, malgré la réduction du nombre des chapitres : il fallait procéder encore à plus de 2 000 votes, alors qu'en Grande-Bretagne on ne compte que 200 votes environ pour l'ensemble du budget. D'où la réforme essentielle accomplie en 1956.

3° *La pratique de la spécialité depuis 1956.* — Le décret du 1<sup>er</sup> juin 1956 décide que les dépenses, réparties par grandes masses dans la première partie du projet de loi de finances, sont votées dans la seconde par titre et, à l'intérieur des titres, par ministères, ce qui n'entraîne plus que 150 votes environ.

Mais le débat budgétaire n'en continue pas moins à s'effectuer sur la base de la répartition par chapitres donnée dans les annexes explicatives du projet de budget. Les amendements peuvent porter sur un chapitre déterminé, leur discussion n'intervenant que lors du vote du titre et du ministère correspondant à ce chapitre. La répartition définitive par chapitres est faite au moyen de « décrets de répartition » qui reprennent purement et simplement les annexes explicatives, en les modifiant pour tenir compte des votes du Parlement. Les commissions des finances des deux chambres peuvent s'opposer à un décret : en ce cas, la répartition ne peut être faite que par une loi.

L'ordonnance du 2 janvier 1959 a repris dans ses grandes lignes le système du décret-loi du 19 juin 1956, en le modifiant sur deux points. Tout d'abord, les votes du Parlement par titres et par ministères ne s'appliquent plus désormais qu'aux mesures nouvelles et non aux « services votés », qui sont votés en bloc. En second lieu, les décrets de répartition ne sont plus soumis aux commissions des finances des deux assemblées : mais ils continuent à reprendre les annexes explicatives, en les modifiant suivant les votes du Parlement (sur la portée de ces dispositions cf. p. 308).

4<sup>o</sup> *Les exceptions à la règle de la spécialité.* — En principe, par conséquent, il est interdit à un ministre de virer un crédit d'un chapitre à un autre. Les transferts et virements de crédits d'un chapitre à un autre sont cependant possibles à titre exceptionnel. Les transferts de crédits, ne modifiant pas la nature de la dépense, sont autorisés par arrêté du ministre des Finances. Les virements de crédits, modifiant la nature de la dépense, doivent être autorisés par décret : ils ne peuvent intervenir qu'à l'intérieur du même titre d'un budget d'un même ministère, et ne pas dépasser le dixième de la dotation du chapitre intéressé. Aucun virement ne peut avoir lieu d'un crédit évaluatif à un crédit limitatif. Certains exemples classiques de virements de crédits sont restés célèbres, à cause de leur caractère pittoresque : on a vu par exemple, à l'Education nationale, le traitement de certains expéditionnaires payé sur des crédits accordés pour l'observation scientifique du passage de Vénus ;

et celui des gardiens de bureau sur les crédits affectés à la conservation des monuments mégalithiques.

Sur l'ordonnance du 2 janvier 1959, cf. *Notes et études, document*. n° 2537, 2 mai 1959 et l'article de J.-M. COTTERET, Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire (*Revue de science financ.*, 1963, p. 372). Sur le décret du 19 juin 1956, cf. la bibliogr. citée p. 275. Sur la procédure budgétaire avant le décret du 19 juin 1956, cf. M. FIGÈRE, *La pratique actuelle en matière de procédure budgétaire*, Uzès, 1951. Sur la procédure budgétaire sous la III<sup>e</sup> République, R. BUTY, *Le vote du budget et l'amélioration des méthodes de travail parlementaire*, 1926 ; J. BARTHELEMY, Le procès de la Commission des Finances (*Mélanges Carré de Malberg*). Sur l'évolution générale de la procédure budgétaire en France, cf. les articles de H. LAUFENBURGER (*Rev. de science financ.*, 1959, p. 5) ; J. PETOT (*ibid.*, 1958, p. 299) ; J.-P. LASSALLE (*ibid.*, octobre 1963). — Sur les lois de finances rectificatives, cf. l'article de J. CATHELINÉAU, dans *Etudes de Droit public*, 1964. — Sur la participation du gouvernement à la décision budgétaire, cf. l'étude de H. Lesguillons, dans P. DELVOLVÉ et H. LESGUILLONS, *Le contrôle parlementaire sur la politique économique et budgétaire*, 1964.

LA NOTION DE « SERVICES VOTÉS ». — La distinction des « services votés » et des « mesures nouvelles » prête parfois à confusion. Contrairement à ce que pensent certains auteurs (Lesguillons, Lassalle, cités plus haut), l'ordonnance de 1959 n'a pas changé grand-chose à cet égard aux dispositions antérieures, du point de vue des prérogatives parlementaires. Le vote unique des services votés est une simple mesure d'ordre. Il signifie seulement qu'il n'y a un vote spécial que pour les crédits dont on propose de modifier le montant, en hausse ou en baisse, par rapport à l'année précédente. Le Parlement conserve donc son droit d'examen sur les services votés.

D'autre part, le principe du vote des mesures nouvelles par titres et par ministères n'empêche pas qu'en pratique la discussion peut avoir lieu sur la base des chapitres, dont le détail est fourni par les annexes explicatives. Un parlementaire peut ainsi, en déposant des amendements de réduction, obtenir un vote par chapitre.

LE POUVOIR DE DÉCISION DANS LES BUDGETS LOCAUX ET LA TUTELLE DE L'ÉTAT. — Dans les collectivités locales, le pouvoir de décider le budget appartient aux assemblées élues, comme au Parlement sur le plan national : Conseil général pour le département, Conseil municipal pour la commune. Mais ce pouvoir est limité par l'intervention des autorités de l'Etat. Celle-ci se manifeste sous plusieurs formes.

1<sup>o</sup> *Limitation de la liberté de dépenses*. — Il y a des dépenses interdites et des dépenses obligatoires.

a) *Dépenses obligatoires*. — Communes et départements sont obligés d'inscrire dans leurs budgets certaines dépenses dites « dépenses obligatoires ». Elles sont de trois catégories. Les premières correspondent à l'activité de certains services publics nationaux fonctionnant sur le territoire de la commune ou du département : construction d'écoles primaires, entretien des palais de justice, dépenses des préfetures, etc. Les secondes correspondent

à l'activité de services publics locaux qu'il serait inadmissible de ne pas voir fonctionner, à cause de leur nécessité : défense contre l'incendie, entretien du cimetière, des chemins départementaux et vicinaux, de la mairie, etc. Les troisièmes sont constituées par le service des emprunts contractés par la commune ou le département.

b) Dépenses interdites. — A l'inverse, certaines dépenses sont interdites : celles qui sont contraires soit au principe général de spécialité des collectivités locales (qui ne peuvent s'occuper que des affaires de leur localité), soit à des interdictions prononcées par certaines lois spéciales : subventions aux cultes, aux écoles primaires privées, etc.

2° *La limitation de la liberté de recettes.* — Communes et départements ne sont pas libres de leurs recettes.

a) Emprunts. — Les départements ne sont libres d'emprunter que si leurs emprunts sont remboursables sur les ressources ordinaires du budget, ce qui est purement théorique. Les communes peuvent emprunter librement dans la limite où elles peuvent rembourser en trente ans au maximum sur leurs ressources ordinaires, ce qui est assez théorique aussi. En dehors de ces hypothèses, il faut une autorisation de l'Etat donnée par décret.

b) Impôts. — D'une façon générale, les collectivités locales ne peuvent pas établir d'impôts. Elles disposent d'un assortiment d'impôts établis par l'Etat, entre lesquels elles peuvent choisir.

Certains sont obligatoires : les collectivités locales doivent les percevoir ; elles ont seulement la possibilité d'en aménager les tarifs. Tel était le vieux système des « centimes additionnels », remplacé aujourd'hui par quatre impôts locaux établis directement (cf. p. 573).

Dans d'autres cas, les collectivités locales ont le choix entre plusieurs taxes : elles peuvent les établir ou non, mais elles n'ont pas le droit d'en établir d'autres sans autorisation du Parlement (cf. p. 516 l'énumération de quelques-uns de ces impôts facultatifs).

c) Subventions. — Des subventions de l'Etat assurent le financement d'une part plus ou moins grande des dépenses des collectivités locales.

3° *Le contrôle des budgets locaux par les autorités de l'Etat.* — On a dit que les budgets locaux étaient votés par les assemblées locales élues. Mais ce vote ne suffit pas à leur donner force exécutoire.

a) L'approbation des autorités de l'Etat. — Pour les communes de moins de 9 000 habitants, le budget est obligatoirement soumis à l'approbation du sous-préfet ; pour les autres, l'approbation n'est plus nécessaire si le budget est voté en équilibre.

Les budgets départementaux doivent être approuvés par arrêté du ministre de l'Intérieur si l'exécution du dernier budget fait apparaître un déficit de moins de 5 % ; il faut un arrêté conjoint du ministre de l'Intérieur et du ministre des Finances si le déficit dépasse 5 %.

b) Le pouvoir de réformation. — Les autorités de l'Etat peuvent en certains cas se substituer aux conseils municipaux ou généraux pour réformer le budget voté par elles. Ce pouvoir de réformation existe d'abord dans le cas où les dépenses obligatoires ne sont pas inscrites au budget : en ce cas, le

préfet pour les communes, ou le gouvernement par décret pour les départements, les « inscrit d'office » au budget, après mise en demeure. Si besoin est, on inscrit d'office également les ressources correspondantes.

Il y a également réformation du budget dans le cas où le budget est en déficit. Cela ne concerne que les budgets communaux et non les budgets départementaux : les communes étant plus libres que les départements, le gaspillage est spécialement à craindre pour elles. Les règles sont assez complexes.

c) La reconduction des budgets. — Si les budgets locaux ne sont pas votés en temps utile, il y a lieu à reconduction du budget ancien. La reconduction est globale pour les budgets départementaux ; elle est limitée aux dépenses et recettes ordinaires pour les budgets communaux.

On voit que dans l'ensemble les budgets locaux sont soumis à des règles beaucoup plus rigoureuses que le budget de l'Etat. Cela tient à ce que les collectivités locales sont subordonnées aux autorités de l'Etat, au lieu que celles-ci ne sont subordonnées à personne. Aussi au fait qu'en France la décentralisation est très faible : sous l'Ancien Régime aussi bien que depuis Napoléon I<sup>er</sup>, il y a une tradition de centralisation. Juridiquement, la décentralisation semble parfois assez poussée, notamment pour les communes ; sur le plan financier, elle est beaucoup moindre, ce qui est très important.

Sur les finances locales, cf. la bibliographie des pp. 20, 284 et 515 ; le n° 126 (juin 1959) et le supplément n° 154 (octobre 1961) de *Statistiques et études financières* ; R. LAINVILLE et N. BAZOCHE, *Le budget communal*, 8<sup>e</sup> éd., 1959 ; A. SONRIER, *Le budget et les comptes des communes*, 1956 ; A. ROUSSEAU, *Le budget départemental*, 1956 ; J. CATHELINÉAU, *Le contrôle des finances communales en France*, 1963 ; P. CHATEAUNEUF, *La réforme des finances locales par la réforme administrative*, 1942 ; CARCHON, *L'évolution de la question des finances locales depuis la crise de 1931*, 1942 ; ALLIX, *Les emprunts des collectivités locales*, 1944. — Sur la fiscalité locale, cf. pp. 513 et 574.

## CHAPITRE III

### L'EXÉCUTION DU BUDGET

Le budget pose une limite à la liberté financière des gouvernants et des administrateurs. Cette limite perdrait toute signification si elle n'était pas respectée. D'où l'importance des règles d'exécution du budget. D'où l'importance particulière, parmi ces règles, de celles qui concernent le contrôle des opérations d'exécution. En France, notamment, on peut dire que l'exécution du budget est dominée par l'idée de contrôle : la distinction de différentes phases dans les opérations d'exécution, l'attribution à des autorités distinctes du soin de réaliser chacune d'elles (séparation des pouvoirs entre les « administrateurs » et les « comptables »), ces règles, et bien d'autres, sont destinées à permettre un contrôle efficace de l'exécution budgétaire. Cette primauté du contrôle a peut-être été poussée trop loin d'ailleurs : car elle entraîne une lenteur assez grande des opérations d'exécution, qui paralyse l'administration, diminue son rendement, et aboutit ainsi à un gaspillage des deniers publics, ce qu'elle veut précisément éviter.

Le domaine de l'exécution du budget est relativement peu touché par l'évolution contemporaine des finances publiques : il est probablement l'un des moins sensibles à cette évolution, dans l'ensemble de l'activité de l'Etat. Sans doute parce qu'il s'agit au fond de questions purement administratives, qui ne mettent pas en cause les décisions elles-mêmes : par définition, celles-ci sont prises, et il s'agit seulement de les appliquer. Les théories modernes du budget fonctionnel tendent certes à un aménagement des opérations de dépenses dans le sens de la simplification, pour introduire la notion de rendement dans

la gestion des services publics. Mais cela n'est-il pas au fond la rénovation d'une vieille idée classique : assurer une exécution du budget aussi peu coûteuse que possible ? En définitive, l'exécution du budget est toujours essentiellement dominée par trois sortes de considérations. Des considérations politiques d'abord : assurer le respect des prérogatives du Parlement en matière financière, en évitant tout dépassement des autorisations budgétaires. Des considérations financières ensuite : empêcher tout gaspillage et toute malversation par les agents chargés de l'exécution du budget. Des considérations administratives enfin : assurer une bonne gestion des services publics.

### SECTION I. — Les opérations d'exécution

L'exécution du budget n'a pas le même sens pour les recettes et pour les dépenses. La valeur juridique de l'autorisation parlementaire est en effet différente pour les unes et pour les autres. Pour les recettes, elle établit une obligation à la charge du gouvernement et des autorités administratives : les recettes doivent être perçues, et leur non-perception constitue une faute. Cela vaut seulement pour les ressources budgétaires proprement dites (impôts, taxes, recettes parafiscales, produits domaniaux, etc.) ; pour l'emprunt, en effet, la décision du Parlement est seulement une autorisation : l'exécutif peut émettre les emprunts autorisés, il n'y est pas obligé. Pour les dépenses, au contraire, l'autorisation parlementaire définit seulement un plafond. On peut engager des dépenses jusqu'à la limite ainsi définie, mais on n'y est pas obligé. L'opération de dépense n'est donc pas l'exécution d'une obligation, mais l'exercice d'une faculté : elle a un caractère discrétionnaire.

A cette différence juridique se superpose une différence administrative. Les caractères propres à la nature respective des opérations de recettes et de dépenses conduisent à organiser de façon différente les pouvoirs des autorités administratives à cet égard. Le maniement des fonds publics est assuré par les mêmes fonctionnaires, en général, qu'il s'agisse d'encaisser ou de payer : il y a unité de caisse. Mais la décision d'engager les dépenses et celle d'ordonner le versement des recettes sont

prises par des autorités différentes : la première est assurée par les « ordonnateurs » des différents services publics ; la seconde par des administrations spécialisées (administrations fiscales, administration des domaines, etc.).

### § 1. LES OPÉRATIONS DE DÉPENSES

Elles sont dominées par l'idée d'empêcher toute malversation dans l'usage des fonds publics : on peut dire que la méfiance constitue la base essentielle de leur réglementation. Le point de vue du contrôle financier prend le pas ici sur le point de vue du rendement dans la gestion des services publics. Les opérations de dépenses sont complexes, minutieuses et lentes.

#### A) *La distinction de divers stades dans l'opération de dépenses*

On distingue traditionnellement quatre stades dans l'opération de dépenses : l'engagement, l'ordonnancement, la liquidation et le paiement. Cette distinction repose sur plusieurs fondements. Un fondement financier, d'abord : elle assure la clarté et la précision des opérations de dépenses, en permettant d'en séparer nettement les diverses phases. Un fondement juridique, ensuite : elle permet de déterminer à partir de quel moment exact l'Etat est juridiquement engagé, à partir de quel moment une créance est née contre lui. Un fondement administratif enfin (et surtout) : elle permet d'établir une sorte de séparation des pouvoirs à l'intérieur des opérations de dépenses, en confiant leurs diverses phases à des autorités différentes.

a) L'ENGAGEMENT. — L'engagement est la conséquence d'une décision prise par une autorité administrative de faire une opération qui comporte une dépense pour l'Etat : par exemple une commande de matériel, un marché de travaux publics, la nomination d'un fonctionnaire sont des actes d'engagement de dépenses. L'engagement n'est pas décidé pour lui-même. Il est l'accessoire d'un acte qui a une tout autre signification. La dépense qui en résulte n'est qu'une des conséquences de cet acte, et pas celle qui est recherchée en premier lieu : on nomme un fonctionnaire pour assurer la marche de telle admi-

nistration, on commande du matériel ou des travaux parce qu'ils sont nécessaires à tel service d'intérêt général, etc.

1<sup>o</sup> *Engagement volontaire et engagement involontaire.* — On pourrait distinguer l'engagement qui résulte d'un acte, d'une décision, de la volonté d'un administrateur, et l'engagement qui résulte d'un simple fait, indépendamment de tout acte volontaire. Les exemples précédents correspondraient à la première notion. L'exemple classique de la seconde se trouve dans le domaine des responsabilités administratives. Une automobile des P. T. T. renverse un piéton et le tue : le dommage ainsi causé doit, dans certaines conditions, faire l'objet d'une réparation en argent, laquelle constitue une dette pour l'Etat. C'est le fait matériel de l'accident qui engendre cette dette, et qui constitue lui-même l'engagement de la dépense publique.

2<sup>o</sup> *Engagement gouvernemental et engagement parlementaire.* — En règle générale, l'engagement est une prérogative gouvernementale et administrative. Ce sont les gouvernants et les administrateurs qui prennent les décisions nécessaires à la marche des services publics, parmi lesquelles certaines comportent engagement de dépenses.

Sans doute, le Parlement intervient-il à cet égard de deux façons. D'une part, il détermine en général les règles d'ensemble des services publics et des interventions de l'Etat, le cadre administratif dans lequel s'insèrent les décisions d'engagement : ainsi, ce sont des lois qui établissent le statut des fonctionnaires, les règles de passation des marchés de fournitures et de travaux, certains principes de responsabilité, etc. Mais ces lois ne contiennent, par définition même, que des règles à portée générale et impersonnelle : les décisions gouvernementales ou administratives d'engagement viennent les appliquer à tel ou tel cas particulier. En second lieu, le Parlement fixe le plafond des crédits qui peuvent être engagés pour chaque service, au titre des divers chapitres budgétaires : jusqu'à la limite du chiffre, les gouvernants sont libres d'engager les crédits. Le pouvoir gouvernemental en matière d'engagement subit donc une double restriction : il ne peut s'exercer qu'à l'intérieur des limites juridiques posées par les lois, et qu'à l'intérieur des limites financières posées par les crédits inscrits au budget.

Exceptionnellement, l'engagement peut résulter directement d'une décision parlementaire. En ce cas, le crédit inscrit au budget (ou dans une loi complémentaire) n'a pas un caractère d'autorisation pour le gouvernement, mais un caractère d'obligation. Tel serait le cas, par exemple, d'une loi augmentant les traitements des fonctionnaires : l'engagement de dépenses supplémentaires qui en résulte est pris par le Parlement. De même, une loi votant un crédit pour la réparation de dégâts causés par une calamité nationale (inondations, tremblement de terre, etc.) constitue un engagement de dépenses. On l'admet aussi d'une loi qui accorderait une pension individuelle à tel grand serviteur de la patrie, ou à sa veuve.

On a pris ici le mot engagement au sens large, désignant tout acte ou fait qui a pour conséquence de rendre l'Etat débiteur, donc de faire naître juridiquement une dépense à sa charge, quelle que soit l'autorité publique dont elle émane. Certains le prennent dans un sens plus restreint, le réservant au cas d'une décision prise par une autorité administrative, ce qui exclut les dettes de l'Etat qui naissent d'une responsabilité ou d'une décision directe du Parlement. Cela n'est qu'une question de vocabulaire : le sens restreint est plus fréquent dans la pratique. De toutes façons, il est certain que les engagements qui résultent d'une décision administrative sont les plus nombreux : c'est la notion « normale » d'engagement.

b) LA LIQUIDATION. — La liquidation consiste à déterminer le montant de la dépense déjà engagée. Ce terme « liquidation » s'explique par le fait qu'il s'agit à la fois de constater la dette de l'Etat et d'en fixer le montant exact en argent, c'est-à-dire de la rendre « liquide ». L'existence d'une liquidation distincte de l'engagement tient aux nécessités pratiques d'une part, à la règle du service fait d'autre part.

Pratiquement, il y a beaucoup de dépenses dont le montant exact ne peut être fixé au moment de leur engagement. Sans doute, dans le cas d'une commande de matériels, l'administration sait le prix qu'elle paiera (ce prix tient même une place dans la décision d'engagement). Cependant, même dans cette hypothèse, l'administration peut demander des prestations en plus ou en moins, en cours d'exécution du marché. De même,

au moment de la nomination d'un fonctionnaire, on sait le montant de son traitement ; mais des événements peuvent survenir ensuite, qui modifient celui-ci : avancement, naissance d'un enfant, etc. Au moment de l'engagement, on évalue le montant approximatif d'une dépense : mais le montant définitif précis ne peut être fixé qu'une fois accomplis les services ou les prestations auxquels correspond cette dépense.

Il en est ainsi du moins quand l'idée d'un paiement d'avance est écartée. Mais précisément, en France, une règle importante de droit public s'oppose à ce paiement d'avance : c'est la règle du « service fait ». L'Etat ne paie pas d'avance : il paie seulement lorsque son créancier a exécuté le service ou les prestations qui étaient à sa charge. Ainsi, les fonctionnaires sont payés à la fin du mois, les fournisseurs une fois les commandes fournies, les entrepreneurs une fois les travaux achevés (ou par tranche de travaux achevés), etc. En conséquence, la liquidation intervient après service fait, sauf dans les cas exceptionnels où la règle du service fait est écartée (procédure des « avances », des « acomptes », etc.).

c) L'ORDONNANCEMENT. — L'ordonnancement est l'ordre de payer donné par une autorité administrative qu'on appelle « ordonnateur ». Cet ordre s'adresse au comptable-payeur : on verra en effet que la séparation des ordonnateurs et des comptables est une des règles fondamentales de l'exécution du budget. Il prend la forme d'un document écrit, d'un titre de paiement : ce titre s'appelle lui-même ordonnance de paiement ou mandat de paiement. Souvent, l'ordonnancement se fait en même temps que la liquidation, par une seule et même décision : mais parfois, il y a deux décisions distinctes qui peuvent même être séparées par un espace de temps assez long (par exemple en matière de pensions, de paiements de travaux, etc.).

1<sup>o</sup> *Ordonnateurs principaux et ordonnateurs secondaires.* — On distingue traditionnellement deux catégories d'ordonnateurs : les ordonnateurs principaux et les ordonnateurs secondaires. Les ordonnateurs principaux sont les ministres. On a donc voulu centraliser tous les ordres de paiement à l'intérieur des départements ministériels. Mais, en pratique, il est bien évident que les ministres ne peuvent pas émettre tous les

ordres de paiement de leur ministère. Les ministres vont donc déléguer leurs pouvoirs à des chefs de service qui ont qualité d'ordonnateurs secondaires. Ce sont les titres émis par ceux-ci qu'on appelle « mandats de paiement », ceux émis par les ministres se voyant réserver l'appellation d'« ordonnances ».

2<sup>o</sup> *Les pouvoirs de l'ordonnateur.* — *A priori*, ceux-ci paraissent très minces. Par définition, la dette de l'Etat est née puisque la dépense est déjà engagée. C'est l'engagement qui a pour effet juridique de constituer l'Etat débiteur. D'autre part, cette dette a été déterminée dans son montant exact par la liquidation. Dans ces conditions, il semble à première vue que l'ordonnateur ne pourrait rien faire d'autre que s'incliner, et qu'il serait donc obligé de procéder à l'ordonnancement, une fois vérifiées la régularité juridique de l'engagement et l'exactitude financière de la liquidation. En fait, il n'en est pas ainsi. La pratique française reconnaît à l'ordonnateur un véritable pouvoir discrétionnaire en matière d'ordonnancement. Même si la dette de l'Etat est certaine, il peut refuser de donner l'ordre de la payer, pour des motifs d'opportunité. On retrouvera plus loin ce problème à propos de l'exécution des dettes de l'Etat (p. 322).

d) LE PAIEMENT. — C'est le versement de l'argent entre les mains du créancier de l'Etat. Il est fait par une autorité distincte de celle qui a ordonné : le comptable (ou comptable-payeur).

1<sup>o</sup> Le paiement est d'abord une *opération matérielle* : le versement de l'argent. Le rôle du comptable est ici de s'assurer de l'identité du créancier en faveur de qui l'ordonnance a été émise. Il vérifie aussi sa capacité juridique. Il se fait remettre enfin une quittance. Dans la pratique, l'opération matérielle de paiement est souvent simplifiée et prend la forme de virements bancaires ou postaux, ce qui simplifie aussi le problème de la quittance, laquelle devient inutile.

2<sup>o</sup> Mais le paiement n'est pas qu'une opération matérielle : il est aussi une *opération juridique*. Le comptable n'est pas un simple agent d'exécution, qui peut seulement s'incliner devant les ordres de l'ordonnateur. Appartenant à un autre corps administratif que lui, soumis à un autre chef hiérarchique, le comptable n'est pas le subordonné de l'ordonnateur, mais son

égal ou presque. Il exerce donc, au moment du paiement, un contrôle de la régularité juridique de l'ordonnancement, qui engage sa responsabilité (cf. p. 340). Ce contrôle des comptables, excellent en son principe, peut devenir paralysant si l'application n'en est pas faite dans un esprit large, ce qui se produit assez fréquemment.

### B) *La séparation des administrateurs et des comptables*

La distinction des quatre phases de l'opération de dépense (engagement, liquidation, ordonnancement, paiement) ne correspond pas à une simple analyse théorique, à une simple vue de l'esprit : en pratique, on l'a vu, il arrive souvent que ces phases ne peuvent être confondues et qu'elles doivent même se produire à des intervalles de temps plus ou moins éloignés. Mais on pourrait concevoir que les mêmes autorités publiques fussent chargées de l'ensemble de ces quatre opérations de dépenses, ce qui se produit effectivement dans certains pays. En France, au contraire, une séparation des organes correspond à la distinction des fonctions : engagement, liquidation et ordonnancement sont aux mains d'une catégorie d'autorités administratives, le paiement aux mains d'une autre. Cela s'appelle traditionnellement le principe de la séparation des administrateurs et des comptables.

a) LA DISTINCTION DES ADMINISTRATEURS ET DES COMPTABLES. — A la base de la distinction, il y a l'idée que toutes les opérations de paiement sont centralisées entre les mains des agents d'un service public spécialisé placé sous l'autorité du ministre des Finances : celui de la Trésorerie. Eux seuls manient des fonds, pour les décaissements comme pour les encaissements. En même temps, ils assurent la comptabilité de ces décaissements et de ces encaissements. Ils forment un corps administratif qui a son recrutement, sa hiérarchie et ses règles propres : le corps des comptables du Trésor.

En face de ce corps de comptables, qui détient les fonds, se trouvent placés les autres services publics. Quand on parle des administrateurs par rapport aux comptables, ce sont les fonctionnaires placés à la tête de ces autres services qu'on

désigne. La distinction des administrateurs et des comptables signifie que : 1<sup>o</sup> les décisions en matière d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement sont prises par les autorités administratives des divers services publics ; 2<sup>o</sup> le paiement lui-même n'est pas effectué par elles, mais par un service spécialisé. Cela revient en somme à séparer le pouvoir juridique en matière de décision de dépenses et le maniement des fonds : les administrateurs, ceux qui engagent les dépenses, en fixent le montant et décident leur paiement, n'ont pas de fonds entre les mains.

La séparation des comptables et des administrateurs n'est pas, on le voit, une simple distinction technique : les comptables ne sont pas (comme les caissiers d'une grande entreprise, par exemple) des employés soumis à l'autorité de ceux qui décident les dépenses. Il n'y a pas subordination hiérarchique des comptables aux administrateurs : les comptables sont indépendants des administrateurs, ils appartiennent à une autre hiérarchie, ils n'ont pas à se soumettre à leurs ordres. Sans doute, quand ils reçoivent une ordonnance de paiement, ils doivent l'exécuter : mais seulement si elle est légale, après avoir contrôlé soigneusement son contenu, les pièces justificatives qui l'accompagnent et l'existence du crédit budgétaire correspondant. On voit apparaître ici le fondement essentiel de la séparation des administrateurs et des comptables : assurer un contrôle par les comptables des opérations de dépenses décidées par les administrateurs. Ce contrôle est possible seulement parce qu'administrateurs et comptables appartiennent à deux hiérarchies parallèles et que les seconds ne sont pas soumis à l'autorité des premiers.

b) LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE COMPTABLES. — La principale est formée des comptables du Trésor. On les appelle parfois comptables à compétence générale, les autres ayant un caractère spécial ou exceptionnel.

1<sup>o</sup> *Les comptables du Trésor.* — Ils forment un corps placé sous l'autorité du ministre des Finances. Ils sont chargés de presque toutes les dépenses de l'État et de la majorité des recettes : car le même corps assure les décaissements et les encaissements, ce qui est naturel.

Dans chaque département, le chef hiérarchique du service

est le trésorier-payeur général. Sous ses ordres, on trouve des receveurs particuliers des Finances (à l'échelon de l'arrondissement en principe) et des percepteurs (à l'échelon des cantons en général). Mais le trésorier-payeur général centralise les opérations. Il a qualité de comptable principal et supporte la responsabilité du maniement des fonds dans les conditions qu'on définira plus loin. A l'origine, les trésoriers-payeurs étaient des banquiers privés qui mettaient leurs guichets à la disposition de l'État, moyennant une commission. Aujourd'hui, ils sont des fonctionnaires recrutés dans les conditions générales de la fonction publique (les deux tiers doivent être d'anciens fonctionnaires des Finances). Ils ont gardé de leur origine un privilège curieux : ils sont intéressés en pourcentage à certaines des opérations financières qui se traitent dans leur service.

2<sup>o</sup> *Les comptables spéciaux.* — Leur rôle est très restreint en matière de dépenses. En matière de recettes, il est plus développé : les agents des contributions directes et des douanes, notamment, recouvrent des impôts ; dans les P. T. T., il existe aussi des comptables chargés d'opérations de recettes, etc. Il faut mettre à part également le cas des comptables d'ordre et des comptables matières. Les premiers ne manient pas de deniers et s'occupent uniquement de comptabilité : par exemple, les comptables de la dette publique. Les seconds gèrent des valeurs matérielles et non des deniers : subsistances dans l'armée, comptables des arsenaux et des hôpitaux, etc. Dans les deux cas, on est en dehors des opérations de dépenses publiques proprement dites. On doit citer cependant à cet égard le cas des comptables de fait : on appelle ainsi les individus qui s'immiscent irrégulièrement dans le maniement des deniers publics. Ils sont considérés comme soumis à toutes les règles de la comptabilité publique ; si leur gestion n'est pas faite de bonne foi, ils sont passibles d'une amende.

c) *L'APPLICATION DE LA SÉPARATION DES ADMINISTRATEURS ET DES COMPTABLES.* — En matière de dépenses publiques, la séparation des administrateurs et des comptables est appliquée strictement.

1<sup>o</sup> *Les conséquences du principe.* — Engagement, liquidation, ordonnancement sont le fait des administrateurs ; mais le

paiement est le fait des comptables. Administrateurs et comptables sont placés dans une situation très différente d'ailleurs. Les premiers n'ont pas une compétence obligatoire, une « compétence liée » ; ils sont libres ou non d'utiliser leurs prérogatives ; ils ont une compétence « discrétionnaire » : comme on l'a dit, les crédits budgétaires définissent seulement une limite. Au contraire, les comptables ont une « compétence liée » : ils ne peuvent pas refuser de payer si l'ordonnancement est régulier ; ils sont obligés de le faire.

2° *Les exceptions au principe.* — Dans quelques cas exceptionnels, cependant, le principe de la séparation des administrateurs et des comptables ne s'applique pas.

α) Paiements en vertu d'un titre permanent. — Certains paiements sont faits sur la base d'un titre permanent : par exemple, les arrérages d'une pension ou d'un emprunt. Le pensionné ou le rentier de l'Etat reçoit un titre constatant la pension ou l'emprunt, qu'il présente aux guichets du Trésor à chaque échéance : il est payé directement, sans ordonnancement particulier.

β) Ordonnements globaux. — Un exemple classique est celui des soldes militaires : au lieu de procéder par ordonnancements individuels pour chaque officier, sous-officier ou soldat (comme on le fait pour les fonctionnaires civils), on fait un ordonnancement global pour l'ensemble des intéressés, le comptable assurant la répartition entre eux.

γ) Traités de la marine. — Les comptables des navires de guerre se déplaçant hors de France reçoivent des traités leur permettant d'assurer les besoins du bord et les approvisionnements à chaque escale, sans ordonnancement détaillé.

δ) Régies d'avances. — C'est l'exception la plus importante : elle est d'ailleurs l'inverse des précédentes. Dans les trois cas qu'on vient d'examiner, le comptable a des pouvoirs plus larges qu'à l'ordinaire : il empiète sur les attributions de l'administrateur. Au contraire, dans les régies d'avances, c'est l'administrateur qui empiète sur les attributions du comptable, en détenant des fonds et en procédant à des paiements. Il reçoit, en vertu d'un mandat global, des sommes qu'il détient entre les mains : sur cette caisse, il effectue les paiements courants

indispensables. On trouve ainsi des régies d'avances dans les hôpitaux et l'armée, pour l'achat de subsistances ; dans les services judiciaires, pour le remboursement des frais de déplacement des témoins devant les tribunaux ; etc.

### C) *Le régime juridique des dettes de l'Etat*

Les dettes de l'Etat sont soumises à un régime juridique qui diffère à la fois du régime des dettes des particuliers et du régime général des obligations de l'Etat. Trois traits principaux le caractérisent : la distinction de la régularité budgétaire et de la légalité administrative, l'inexistence de voies d'exécution forcée et la déchéance quadriennale.

a) **DISTINCTION DE LA RÉGULARITÉ BUDGÉTAIRE ET DE LA LÉGALITÉ ADMINISTRATIVE.** — « Le budget n'est pas une loi comme les autres » disait le commissaire du Gouvernement René Mayer dans ses conclusions devant le Conseil d'Etat à propos de l'affaire Jaurou. Un des éléments fondamentaux de ce particularisme budgétaire se trouve dans la différence qui existe entre la subordination des actes administratifs aux lois ordinaires et leur subordination à la loi budgétaire.

Si un acte administratif est contraire à une loi ordinaire, cet acte est considéré comme nul : les particuliers peuvent en obtenir l'annulation, soit par un recours pour excès de pouvoir porté devant le Conseil d'Etat, soit par une exception d'illégalité soulevée au moment d'un procès. Mais si un acte administratif est contraire à une disposition budgétaire (par exemple, un engagement ou un ordonnancement sans crédit correspondant, ou sur crédit insuffisant) cet acte est irrégulier, mais il n'est pas nul. Il pourra faire l'objet de sanctions administratives ou autres (qu'on définira plus loin), mais non pas d'un recours en annulation ou d'une exception d'illégalité. Les particuliers ne peuvent pas invoquer l'irrégularité budgétaire d'un acte administratif : on considère ainsi que le budget régit les rapports internes de l'administration, mais qu'il ne s'applique pas directement aux rapports de l'administration et des particuliers.

On donne comme raison de cette règle le fait qu'il est très difficile aux particuliers de vérifier la régularité budgétaire des

opérations administratives. Un fournisseur ne peut pas se rendre compte si les engagements ou les mandats sont conformes aux crédits budgétaires : il serait donc inadmissible qu'on pût lui opposer une illégalité naissant d'une irrégularité. En fait, la règle protège les créanciers de l'Etat plutôt que l'administration.

b) ABSENCE D'EXÉCUTION FORCÉE CONTRE L'ÉTAT. — Si un particulier débiteur ne remplit pas ses obligations, son créancier dispose contre lui de voies d'exécution forcée. Il peut s'adresser aux tribunaux pour faire constater l'existence de la créance et obtenir un « titre exécutoire ». Muni de ce titre, il peut faire procéder à la saisie par la force publique des biens de son débiteur et à leur vente forcée aux enchères publiques, jusqu'à concurrence de la somme qui lui est due. Les créanciers ne disposent pas de tels moyens à l'encontre de l'Etat.

1<sup>o</sup> *Le principe.* — Un créancier de l'Etat peut s'adresser aux tribunaux pour défendre ses droits dans les deux premières phases de l'opération de dépenses : l'engagement et la liquidation. En matière de responsabilité, par exemple, l'engagement est reconnu par la décision de justice qui déclare l'Etat responsable ; la liquidation est également faite par le tribunal, lorsqu'il fixe le montant de l'indemnité. Un particulier peut faire reconnaître par les juges que l'Etat est son débiteur, et il peut faire fixer par eux le montant de sa créance. Mais il ne peut aller plus loin : aucune décision de justice ne peut se substituer à l'ordonnancement ; aucune ne peut donner au créancier un titre exécutoire lui permettant de saisir les biens de l'Etat.

Cette absence d'exécution forcée s'explique d'abord par le fait que les biens de l'Etat sont en réalité les biens de la communauté nationale tout entière, qui servent à assurer les services publics : il ne serait pas admissible qu'un individu puisse les saisir dans son intérêt personnel, au détriment de l'intérêt général. Cependant, cet argument vaut moins pour les biens dits du « domaine privé » de l'Etat (forêts domaniales, par exemple) qui sont exploités dans le but de se procurer des ressources.

Mais un autre argument est décisif. Les voies d'exécution

forcée supposent l'emploi de la force publique, laquelle est aux mains de l'Etat, placée sous sa dépendance d'une façon particulièrement stricte. Donner aux créanciers de l'Etat des voies d'exécution forcée, ce serait leur permettre de réclamer l'usage de la force publique contre l'autorité même qui commande cette force publique. Pratiquement, une telle solution serait impraticable.

2° *Les atténuations du principe.* — L'absence de voies d'exécution forcée prive les créanciers de l'Etat de moyens de contrainte leur permettant d'obtenir paiement de leurs créances. Sans doute, d'une façon générale, l'Etat exécute ses engagements : s'il ne le faisait pas, l'opinion publique réagirait violemment et le Parlement se saisirait du problème, en régime démocratique. Mais il peut arriver, dans des cas particuliers, des refus de paiement ou des retards importants qui sont très regrettables : seuls quelques moyens de pression indirecte sont alors à la disposition des créanciers de l'Etat.

α) La compensation n'est pas admise en règle générale. Elle consisterait pour celui qui est à la fois créancier et débiteur de l'Etat à imputer sa dette sur sa créance. Les tribunaux, estimant qu'il s'agit d'un moyen de coercition indirect, ne l'admettent pas, sauf dans quelques cas exceptionnels précis. On peut estimer regrettable cette attitude, car les inconvénients de l'exécution forcée proprement dite n'existent pas ici.

β) L'astreinte est par contre admise par la jurisprudence : c'est-à-dire que le juge peut condamner l'administration à payer à son créancier, en plus de sa dette, tant par jour ou par mois de retard apporté au paiement. Mais cela ne constitue pas une exécution forcée. Simplement, le chiffre de la dette de l'Etat augmente : il n'y a pas plus de moyen direct de forcer l'administration à payer la dette ainsi grossie qu'il n'y en avait de la forcer à payer la dette primitive.

γ) Le recours en responsabilité est également admis. Si l'administration refuse de payer ou tarde trop à payer, ce refus ou ce retard constituent des fautes administratives, qui peuvent donner lieu à réparation. Comme dans le cas précédent, on grossit le montant de la dette de l'Etat, sans donner des moyens pour l'exécuter à proprement parler : car il n'y a pas d'exé-

cution forcée des jugements condamnant l'Etat à payer une indemnité. Malgré tout, ceux-ci ont une autorité morale qui suffit la plupart du temps à entraîner l'exécution.

c) LA DÉCHÉANCE QUADRIENNALE. — Dans tous les systèmes juridiques, on admet que les droits et les obligations ne sont pas éternels : le temps les use en quelque sorte, et les fait disparaître. L'institution de la prescription répond à cette idée. Pour les dettes et créances entre particuliers, la prescription est en général de trente ans. Pour les dettes de l'Etat, s'applique au contraire une prescription très courte, qui présente des caractères très particuliers : la déchéance quadriennale.

1° *La notion de déchéance quadriennale.* — La déchéance quadriennale signifie que toutes les dettes de l'Etat, des collectivités locales (communes, départements) et des établissements publics sont prescrites dans un délai de quatre ans. Auparavant, la déchéance était quinquennale ; elle le reste toujours pour les créanciers situés hors du territoire européen.

Le terme « quatre ans » est d'ailleurs inexact. Il faut dire « quatre exercices budgétaires ». Les créances nées au cours d'un exercice budgétaire s'éteignent à la fin du troisième exercice qui le suit : ainsi les créances nées dans l'exercice budgétaire 1960 (donc entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 1960) s'éteindront le 31 décembre 1963.

Le point de départ est interprété d'une façon large pour les créances qui ne sont pas connues de l'intéressé au moment où elles naissent juridiquement. Supposons un accident causé par l'administration : si les conséquences dommageables de celui-ci ne se révèlent que plus tard (par exemple cinq ou six ans après) le délai ne commence à courir qu'à partir de ce moment.

D'autre part, le délai peut être interrompu dans trois cas : 1° en cas d'action en justice ; 2° au cas où le créancier a présenté en temps utile une demande de règlement appuyée de toutes les justifications nécessaires ; 3° au cas où c'est l'inaction de l'administration qui empêche qu'on puisse présenter une telle demande de règlement : par exemple, si elle ne délivre pas à un entrepreneur le décompte définitif des travaux, qui permet seul de réclamer la liquidation. En certaines circonstances

exceptionnelles, par exemple en temps de guerre, la déchéance quadriennale peut être suspendue par la loi.

2° *L'application de la déchéance quadriennale.* — On se bornera à quelques remarques essentielles. En premier lieu, la déchéance est d'ordre public. Elle peut être invoquée à tout moment tant que le paiement n'a pas eu lieu, même contre une décision de justice constatant la dette de l'Etat, même contre un ordonnancement enjoignant de payer : le comptable peut (et doit) l'invoquer même lorsqu'on lui présente un mandat régulier.

Mais la déchéance n'est pas automatique : elle ne s'applique pas d'office. En particulier, le juge ne peut pas l'invoquer pour refuser de constater la dette de l'Etat. L'administration seule le peut. On explique ce caractère en disant que la déchéance est une mesure établie dans l'intérêt de l'administration et que celle-ci peut y renoncer.

Enfin, toutes les contestations qui peuvent naître à propos de la déchéance quadriennale sont exclusivement de la compétence des tribunaux administratifs : elles ne peuvent être portées devant les tribunaux judiciaires.

## § 2. LES OPÉRATIONS DE RECETTES

Le régime des opérations de recettes est très différent de celui des opérations de dépenses. En premier lieu, la portée juridique du budget n'est pas du tout la même. En matière de dépenses, la loi de finances donne seulement une autorisation dont l'exécutif est libre d'user ou de ne pas user ; en matière de recettes, au contraire, elle établit une obligation. L'exécutif est obligé de percevoir les recettes prévues au budget ; il ne dispose d'aucune liberté à cet égard. En matière d'impôt, cette obligation découle à la fois de la loi de finances et des lois qui établissent l'impôt en permanence : le budget venant mettre en application pour un an les dispositions contenues dans les lois de l'impôt.

En second lieu, les recettes sont très variées : impôts directs, impôts indirects, ressources domaniales, emprunts, etc. D'où une diversité très grande des opérations d'exécution du budget

à leur égard, beaucoup plus grande qu'en matière de dépenses : il n'y a pas ici de schéma général unique.

D'autre part, les risques de dilapidation des deniers publics sont beaucoup moins grands qu'en matière de dépenses : il s'agit seulement de s'assurer que toutes les recettes prévues au budget ont bien été perçues, et de tenir une comptabilité précise des entrées de fonds. Ainsi s'explique notamment le fait que le principe de séparation des administrateurs et des comptables s'applique beaucoup moins rigoureusement qu'en matière de dépenses.

Enfin, les voies d'exécution forcée, au lieu de disparaître parce qu'elles donneraient à des particuliers un moyen de contrainte sur l'Etat, sont au contraire renforcées, puisque l'Etat possède par sa nature même des moyens de contrainte à l'égard des particuliers.

#### A) *La procédure générale de l'état exécutoire*

La procédure de l'état exécutoire est le système de droit commun pour toutes les créances de l'Etat, c'est-à-dire pour toutes les opérations de recettes : elle s'applique dans tous les cas où la loi n'en a pas décidé autrement. Le recouvrement des impôts directs et celui des autres impôts, qu'on vient de décrire, constituent des dérogations à la procédure de l'état exécutoire. On examinera ci-après quelques exceptions moins importantes. La procédure de l'état exécutoire se caractérise par deux traits essentiels. D'une part, l'administration crée elle-même un titre exécutoire, sans qu'il lui soit besoin de recourir à un juge. D'autre part, si le débiteur fait opposition, celle-ci suspend les poursuites.

a) L'ADMINISTRATION CRÉE ELLE-MÊME UN TITRE EXÉCUTOIRE. — Un créancier privé doit s'adresser à un tribunal pour obtenir par voie de jugement un titre exécutoire. L'Etat n'a pas besoin de passer par ce « détour judiciaire » : il crée lui-même le titre exécutoire. Le « privilège d'exécution d'office », qu'il détient ainsi, est un principe fondamental du droit public.

1<sup>o</sup> *La création du titre exécutoire.* — C'est le titre exécutoire, valant par lui-même droit à recourir aux procédures

de contrainte, qu'on appelle « l'état exécutoire ». Il est délivré soit par le ministre (dans l'administration duquel la créance est née), soit par le préfet du département, suivant la nature et l'importance de la créance. Pour les communes, l'état exécutoire est pris par le maire ; mais il doit être visé par l'autorité de tutelle, c'est-à-dire par le préfet ou le ministre de l'Intérieur.

Un titre exécutoire peut être établi même si la créance n'est pas certaine dans son quantum. Par exemple, si le matériel de l'Etat a subi des dommages au cours d'un accident d'automobile, l'Etat peut établir lui-même le décompte de sa créance et se délivrer un état exécutoire : il peut aussi, s'il préfère, réclamer devant un juge la réparation du dommage qui lui a été causé, dans les conditions du droit commun.

2<sup>o</sup> *La conséquence du titre exécutoire.* — La création d'un titre exécutoire renverse en quelque sorte la position du débiteur et du créancier par rapport à la justice. Dans la procédure du droit commun, le créancier doit s'adresser à un tribunal pour avoir un titre lui permettant de mettre ensuite en œuvre les procédures d'exécution forcée : c'est à lui de prendre l'initiative de l'action judiciaire pour faire valoir sa créance. Dans la procédure du titre exécutoire, le créancier met directement en œuvre les procédures d'exécution forcée : c'est au débiteur de prendre l'initiative de saisir la justice, en faisant opposition, s'il veut résister.

b) *L'OPPOSITION DU DÉBITEUR ENTRAINE SURSIS A EXÉCUTION.* — Dans la procédure générale de l'état exécutoire, le débiteur poursuivi peut paralyser les poursuites, en faisant une opposition judiciaire.

1<sup>o</sup> *La procédure de l'opposition.* — Dans certains cas, le débiteur ne peut pas saisir le juge directement : il doit d'abord s'adresser à l'administration par une réclamation non judiciaire. Une loi du 24 mai 1951 a ainsi rendu plus difficile l'opposition devant le juge du débiteur récalcitrant, dans le cas où l'état exécutoire est délivré par le préfet. Cette opposition n'est recevable que si le débiteur a d'abord formé une réclamation gracieuse devant le trésorier général, auquel il doit fournir toutes les justifications utiles : le débiteur ne peut invoquer

devant le juge que les arguments préalablement invoqués devant le trésorier général.

2<sup>o</sup> *Les effets de l'opposition.* — L'opposition devant le juge, formée par le débiteur, a un effet suspensif : l'exécution est suspendue. Sur ce point, il existe des différences très grandes entre la procédure générale de l'état exécutoire et certaines procédures exceptionnelles de recettes, notamment les procédures de recouvrement des impôts.

### B) *Les procédures particulières*

La procédure de l'état exécutoire est une procédure générale : cela veut dire qu'on l'emploie chaque fois qu'un texte n'a pas prévu une autre procédure. Mais il existe ainsi beaucoup de procédures particulières, dérogeant au système général de l'état exécutoire. On peut les classer en deux catégories : les procédures fiscales et les autres.

a) **LES PROCÉDURES FISCALES.** — On étudiera plus loin, dans leur détail, les procédures de recouvrement des impôts (cf. p. 391). Leur caractère général est que l'opposition du débiteur n'entraîne pas sursis à exécution. La résistance du contribuable ne paralyse pas l'exécution forcée. Il peut s'adresser aux tribunaux pour contester le bien-fondé de l'exécution : mais celle-ci se poursuit, nonobstant l'opposition. L'administration peut accorder des sursis : mais c'est une mesure gracieuse, qu'elle n'est pas obligée de prendre, et qu'elle ne prend que moyennant des garanties. Les procédures fiscales sont donc plus rigoureuses que la procédure générale de l'état exécutoire.

b) **LES PROCÉDURES PARTICULIÈRES NON FISCALES.** — Elles sont très nombreuses, et l'on ne peut les analyser toutes. On se bornera à décrire les principales.

1<sup>o</sup> *Recettes domaniales et recettes des services publics industriels.* — La gestion du domaine privé ou même du domaine public de l'Etat est source de revenus. Leurs modes de recouvrement sont très variés. Certains sont perçus par des procédures analogues à celles des impôts directs (établissement de contrainte) : c'est un des moyens les plus employés. D'autres

ressemblent, dans leur perception, aux ressources encaissées par les particuliers dans l'industrie et le commerce : par exemple, la vente des produits des forêts domaniales. D'une façon générale, les recettes domaniales tendent à être centralisées quant à leur perception entre les mains d'un service public spécial : celui de l'administration des Domaines.

Les recettes des services publics industriels sont perçues par des procédés très proches de ceux des entreprises privées : l'analogie avec celles-ci constitue d'ailleurs la base même de l'idée de gestion industrielle.

2° *Les arrêtés de débet et les ordres de reversement.* — Ils sont intéressants à signaler comme constituant un procédé très énergique de recouvrement des recettes publiques : à la différence de l'état exécutoire, l'arrêté de débet produit des effets qui ne peuvent être suspendus par l'opposition que forme le débiteur devant un tribunal. On se rapproche ainsi de la procédure utilisée en matière fiscale ; mais il n'y a même pas de sursis.

Cette procédure est d'usage très limité : en principe, elle est réservée au cas d'individus qui sont détenteurs de deniers publics. Il en est ainsi d'abord pour les comptables du Trésor. Également, pour les entrepreneurs ou fournisseurs de l'Etat qui ont perçu par voie d'acomptes plus qu'ils ne devaient recevoir, comme on le constate au moment du règlement définitif.

On peut rapprocher des arrêtés de débet les ordres de reversement : ceux-ci sont utilisés surtout dans le cas où des fonctionnaires publics ont bénéficié de trop-perçus lors du paiement de leur traitement. Ils peuvent recevoir un ordre de reversement de ces trop-perçus. La plupart du temps, l'administration procède d'ailleurs plus simplement, en retenant les trop-perçus sur les arrérages ultérieurs du traitement.

Les problèmes posés par les opérations d'exécution du budget sont d'ordre juridique d'une part, et d'ordre comptable d'autre part. Sur la notion juridique de budget et ses conséquences, cf. avant tout les conclusions du commissaire du gouvernement René MAYER, sous l'arrêt du Conseil d'Etat, *Jaurou*, du 28 mars 1924 (*Dalloz*, 1924, III<sup>e</sup> Partie, p. 29) ; sur les opérations de dépenses publiques, cf. HERVIEU, *Etude historique et critique de la réglementation applicable en matière de dépenses publiques*, thèse, Paris, 1948 ; et l'article de M. ANDRÉ, dans *La réforme budgétaire* (Études de Finances publiques publiée par l'Institut de Droit comparé). Sur la déchéance

quadriennale (qui fut quinquennale jusqu'au décret du 25 juin 1934), cf. LE GOUIX, *La déchéance quinquennale*, 1901 ; et les conclusions de M. DETTON, sous un arrêt du Conseil d'Etat du 15 mai 1931 (Sirey, 1932, III<sup>e</sup> Partie, p. 4).

Sur les problèmes de la comptabilité publique, cf. G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, 1957 ; P. REGNAULT, *La réforme générale de la comptabilité publique*, 1937 ; de GRANDSAIGNES D'HAUTERIVE, *La réforme de la comptabilité publique (Annales de finances publiques, n<sup>o</sup> 4)* ; A. P. de MIRIMONDE, *La comptabilité publique et la comptabilité industrielle de l'Etat (ibid.)*. Lorsque des deniers publics sont entre les mains de personnages qui n'ont pas le droit de les détenir, ces personnes sont dites « comptables de fait » : toutes les règles de la comptabilité publique leur sont applicables, indépendamment des sanctions qui pèsent sur eux au cas où cette situation repose sur la mauvaise foi : sur ces comptabilités de fait, cf. SCHONBERG, *La comptabilité de fait*, 1948 ; M. FELIX, *Les gestions occultes ou gestions de fait (Vie communale et départementale, 1950, p. 185)*. On retrouvera plus loin les problèmes de la comptabilité publique à propos du contrôle de l'exécution du budget : car la fonction essentielle de la comptabilité est précisément d'assurer ce contrôle.

**LES POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION DANS LE RECOUVREMENT DES IMPÔTS.** — On a dit que si le budget en matière de dépenses fixe seulement des limites, s'il comporte seulement autorisation et non obligation, en matière de recettes la situation est inverse. L'exécutif est obligé de percevoir les recettes inscrites au budget : il ne dispose d'aucune liberté à cet égard ; il se trouve investi d'une « compétence liée », et non d'un pouvoir discrétionnaire.

Ce principe comporte une exception importante en matière d'impôts : les administrations fiscales peuvent accorder soit la suppression complète (« remise ») soit la diminution (« modération ») d'impôts par ailleurs incontestables, lorsque le contribuable se trouve dans des difficultés particulières pour payer. On appelle « juridiction gracieuse » l'examen de ces réclamations. On étudiera plus loin (p. 448 et suiv.) cette juridiction gracieuse, dont le Code général des impôts donne la définition suivante : « La juridiction gracieuse connaît des demandes tendant à obtenir de la bienveillance de l'autorité administrative, en cas d'indigence ou de gêne mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor, remise ou modération d'impositions régulièrement établies. » La formule montre que l'administration possède toute liberté d'appréciation à cet égard, que son pouvoir est entièrement discrétionnaire. En matière d'amendes fiscales, des transactions amiables sont également possibles entre le contribuable et l'administration fiscale : cf. plus loin, pp. 441 et 461.

Il y a dans ces hypothèses atteinte au caractère obligatoire des décisions budgétaires en matière de recettes, ou plus exactement atteinte au caractère obligatoire des lois fiscales, que les décisions budgétaires ont seulement pour effet de mettre en application pour l'année en cours. C'est pourquoi ces pouvoirs « gracieux » de l'administration ne peuvent être exercés que s'ils sont prévus par une loi.

## SECTION II. — Le contrôle de l'exécution

Il est indispensable de contrôler étroitement l'exécution du budget. Le contrôle a d'abord un motif politique : vérifier l'application de la décision du Parlement en matière budgétaire, empêcher que l'exécutif ne dépasse les crédits qui lui sont alloués ou ne perçoive pas toutes les recettes établies. Il a également un motif financier : éviter les gaspillages et les dilapidations. Il faut surveiller évidemment ceux qui engagent les dépenses, perçoivent les recettes et manient les deniers publics. Si le contrôle est nécessaire, il ne doit pas être trop développé malgré tout. Sinon, il risque de retarder ou de paralyser les opérations d'exécution, ce qui est très préjudiciable, non seulement aux finances publiques, mais à la vie entière de l'Etat. A cet égard, la situation n'est pas très satisfaisante en France à l'heure actuelle : les contrôles se sont multipliés, ils sont minutieux et tatillons, ils entraînent un ralentissement considérable de la marche des services publics, ils aboutissent à conférer aux contrôleurs un pouvoir souvent abusif dans l'Etat.

## § 1. LES FORMES DU CONTROLE

On peut classer les contrôles de différentes façons : 1<sup>o</sup> d'après la nature des personnes contrôlées, on distingue le contrôle sur les administrateurs et le contrôle sur les comptables ; 2<sup>o</sup> d'après la nature des faits contrôlés, on distingue le contrôle des recettes et le contrôle des dépenses ; 3<sup>o</sup> d'après le moment du contrôle, on distingue le contrôle à priori, le contrôle en cours d'exécution et le contrôle à posteriori ; 4<sup>o</sup> d'après la nature des organismes contrôleurs, on distingue le contrôle administratif (exercé par des administrateurs), le contrôle juridictionnel (exercé par un tribunal) et le contrôle politique (exercé par le Parlement).

Ces différentes classifications théoriques se recourent plus ou moins dans la pratique. Par exemple, le contrôle juridictionnel est un contrôle à posteriori, s'exerçant sur les seuls comptables ; le contrôle parlementaire, un contrôle à posteriori s'exerçant sur les seuls administrateurs ; les contrôles adminis-

tratifs sont des contrôles en cours d'exécution ; etc. La dernière classification est la plus importante par ses conséquences : c'est elle qui servira de cadre à notre exposé.

### A) *Les contrôles administratifs*

Ce sont des contrôles exercés à l'intérieur de l'administration elle-même, par des fonctionnaires. Dans certains cas, des corps de contrôle spécialisés sont créés : c'est-à-dire qu'il existe des agents ayant reçu une formation technique particulière, dont la tâche exclusive ou fondamentale consiste à contrôler l'exécution du budget. Dans d'autres cas, des fonctionnaires non spécialement chargés du contrôle exercent accessoirement une fonction de ce genre (contrôle des comptables sur les administrateurs). Les contrôles administratifs sont presque toujours des contrôles à priori ou en cours d'exécution. Ils s'exercent plutôt sur les dépenses que sur les recettes, parce que les dangers de dilapidation y sont plus grands. Enfin, les plus nombreux portent sur les administrateurs, parce que les comptables sont soumis au contrôle particulier de la Cour des Comptes, contrôle juridictionnel qui sera étudié plus loin.

On n'examinera pas tous les contrôles administratifs, lesquels sont très nombreux, et tendent à se multiplier : on observe notamment un développement de régimes de contrôle particuliers à divers services publics. On se bornera à décrire ici les trois grands contrôles administratifs applicables à l'ensemble des services publics : contrôle dit des « dépenses engagées » ; contrôle de l'Inspection des Finances ; contrôle des comptables sur les ordonnateurs.

a) LE CONTROLE DES DÉPENSES ENGAGÉES. — Le contrôle des dépenses engagées est un contrôle à priori : c'est-à-dire qu'il s'exerce avant l'opération d'exécution proprement dite, avant l'accomplissement de chaque acte juridique réalisant une dépense prévue au budget.

1° *L'organe du contrôle : les contrôleurs des dépenses engagées.* — Auprès de chaque ministre est placé un contrôleur des dépenses engagées. L'institution, qui remonte à 1890, a été profondément réorganisée en 1922. Jusqu'à cette date, chaque

contrôleur était un fonctionnaire du ministère auprès duquel il se trouvait placé, et qu'il était chargé de contrôler : il dépendait donc, hiérarchiquement, du ministre dont il était chargé de surveiller l'activité : l'indépendance du contrôleur vis-à-vis du contrôlé était très insuffisante. En 1922, on a créé un corps spécial de contrôleurs des dépenses engagées, placés sous l'autorité du ministre des Finances. Chaque contrôleur réside en permanence auprès d'un ministre, mais ne dépend donc plus de ce ministre : il dépend seulement du ministre des Finances. A l'intérieur du ministère des Finances lui-même, d'ailleurs, les contrôleurs des dépenses engagées sont placés hors de la hiérarchie générale et forment une institution à part.

Il y a normalement un contrôleur des dépenses engagées auprès de chaque ministère. Dans chaque ministère siège ainsi en permanence un délégué du ministre des Finances, qui donne à celui-ci un moyen de connaître dans le détail l'activité de tous les services publics. On a montré plus haut (p. 263) que les contrôleurs des dépenses engagées constituent l'un des moyens par lesquels s'affirme la puissance du ministre des Finances sur ses collègues : et l'un des moyens les plus puissants. Par contre, le contrôle des dépenses engagées ne s'étend pas aux échelons inférieurs de l'administration : il y a un contrôle central des dépenses engagées, mais pas de contrôles locaux. On a essayé de confier aux comptables (trésoriers généraux notamment) les tâches dévolues sur le plan national aux contrôleurs des dépenses engagées : mais le système s'est avéré peu satisfaisant. Il correspond d'ailleurs à une autre technique de contrôle, car on n'y trouvait ni la permanence du contrôleur auprès de l'organisme contrôlé, ni la spécialisation dans les fonctions de contrôle.

2° *Le mécanisme du contrôle des dépenses engagées : les visas.*

— Le contrôle des dépenses engagées repose essentiellement sur le fait que le contrôleur doit apposer son visa préalablement à toute opération d'engagement et d'ordonnancement des dépenses.

α) *Les visas d'engagement.* — Aucun acte engageant une dépense ne peut être accompli sans visa préalable du contrôleur des dépenses engagées. Ainsi, un contrat passé par l'adminis-

tration, la nomination ou l'avancement d'un fonctionnaire, l'attribution d'une subvention, etc. : toutes ces décisions comportent un engagement de dépenses (au sens précis du terme « engagement » : cf. plus haut, p. 313) et doivent être soumises pour visa au contrôleur.

Le rôle de celui-ci se borne à contrôler la régularité budgétaire de la dépense. Il vérifie si la dépense est bien imputée sur le crédit correspondant, s'il existe un crédit suffisant, si la dépense est correctement évaluée. Parfois, il dépasse cette simple vérification de régularité budgétaire pour aller jusqu'à un contrôle général de légalité : par exemple, s'il s'agit d'un emploi nouvellement créé, il vérifiera si cette création d'emploi est régulière et si elle tient compte notamment des nombreux textes restrictifs intervenus dans ce domaine. Mais les pouvoirs du contrôleur s'arrêtent là : il vérifie la régularité budgétaire et la légalité de la dépense, et rien de plus. En particulier, il n'a pas le droit de contrôler son opportunité. Du moment que la dépense est régulière, il doit donner son visa : mais, en retardant celui-ci, il peut exercer en fait une action importante sur l'opportunité des dépenses.

Le contrôleur des dépenses engagées peut demander des éclaircissements complémentaires à l'administration, s'il se juge insuffisamment informé. Finalement, il peut adopter trois attitudes : 1<sup>o</sup> accorder son visa pur et simple ; 2<sup>o</sup> délivrer un visa avec réserves ; 3<sup>o</sup> refuser son visa. S'il accorde le visa pur et simple, la dépense peut alors être engagée. Elle peut l'être aussi dans le cas de visa avec réserves : mais le service doit alors, dans le délai d'un mois, régulariser les points faisant l'objet de réserves. Enfin, en cas de refus de visa, la dépense ne peut pas être engagée : si l'administration ne renonce pas à son projet, elle doit saisir le ministre des Finances, qui peut accorder le visa refusé par le contrôleur. Le ministre des Finances a, par ce moyen, un pouvoir d'intervention dans l'ensemble de la vie administrative.

β) Les visas d'ordonnancement. — Non seulement l'engagement, mais l'ordonnancement d'une dépense doit être soumis au visa du contrôleur des dépenses engagées : faute de ce visa, le comptable refusera de payer (cf. plus loin, p. 340). Le contrô-

leur peut aussi donner son visa avec observations : auquel cas le comptable ne paiera qu'après en avoir référé au ministre des Finances.

Le rôle du contrôleur des dépenses engagées est ici très limité : il se borne à vérifier la régularité de l'ordonnancement, c'est-à-dire l'existence d'une dépense engagée d'un montant correspondant. Mais, à ce propos, il peut aussi vérifier si son visa avait bien été donné au moment de l'engagement : au cas d'engagement sans visa, il refusera d'ordonnancer. Le visa d'ordonnancement se présente ainsi, en général, comme le complément du visa d'engagement, lequel joue le rôle essentiel : car une fois la dépense engagée, il faudra toujours finir par la payer. Cependant, au cas d'engagement résultant de faits matériels (par exemple, un accident provoqué par l'administration et causant un dommage) le visa d'ordonnancement intervient seul, en l'absence de toute possibilité de visa d'engagement.

3° *Le rôle des contrôleurs des dépenses engagées en dehors du contrôle.* — Les contrôleurs des dépenses engagées ne se bornent point à contrôler. Ils exercent de très importantes fonctions, en matière de comptabilité, de consultation et de renseignements.

α) La comptabilité des contrôleurs. — Le contrôleur des dépenses engagées tient une double comptabilité. D'une part, il tient la « comptabilité des dépenses engagées », c'est-à-dire qu'il comptabilise les opérations d'engagement et d'ordonnancement des dépenses du ministère qu'il contrôle : ainsi il connaît à tout moment la situation du budget qu'il surveille, et notamment le montant des crédits restants disponibles pour chaque chapitre. En outre, le contrôleur des dépenses engagées tient la « comptabilité administrative » du ministère auprès duquel il exerce ses fonctions. Il s'agit d'une comptabilité générale, plus large que la précédente, englobant toutes les opérations de recettes du ministère.

β) Les avis du contrôleur. — Le contrôleur des dépenses engagées a des attributions consultatives. Tous les projets de lois, de décrets et d'arrêtés, de contrats, etc., préparés par le ministère auprès duquel il siège, et qui doivent être soumis au contreseing du ministre des Finances, sont soumis pour avis

au contrôleur. L'avis n'a aucune force juridique par lui-même, à la différence du visa : il exprime simplement l'opinion du contrôleur sur la mesure envisagée ; cette opinion est destinée au ministre des Finances, à qui elle permet éventuellement d'exercer son contreseing en connaissance de cause. Mais l'avis n'est pas limité aux questions de régularité et de légalité ; contrairement aux visas, il porte aussi sur le problème de l'opportunité des mesures envisagées.

γ) Les rapports du contrôleur. — Enfin, le contrôleur des dépenses engagées fournit périodiquement des rapports au ministre des Finances : ces rapports sont communiqués aux assemblées parlementaires et à la Cour des Comptes.

b) LE CONTROLE DE L'INSPECTION DES FINANCES. — Les contrôleurs des dépenses engagées exercent un contrôle sur les ordonnateurs (et uniquement sur les ordonnateurs « primaires » : sur les ministres), sur les administrateurs. L'Inspection des Finances contrôle au contraire les comptables (et aussi les ordonnateurs locaux).

1° *L'organisation de l'Inspection des Finances.* — L'Inspection générale des Finances est un corps de contrôle qui dépend du ministère des Finances. Ce corps est placé en dehors de la hiérarchie des fonctionnaires du ministère ; il est rattaché directement au ministre.

Avant 1945, ce corps était recruté par un concours spécial dont le jury était formé par des inspecteurs des Finances. Il s'agissait donc d'une semi-cooptation, suivant le système général alors employé dans ce qu'on appelle les « grands corps de l'Etat » : Conseil d'Etat, Inspection des Finances, Cour des Comptes, Universités, etc. Depuis 1945, les inspecteurs des Finances sont recrutés, comme l'ensemble des hauts fonctionnaires (Universités, Corps techniques et Armée mis à part), par le concours de l'Ecole nationale d'Administration. Ce système a été jugé plus démocratique : on reprochait en effet à l'inspection un recrutement très orienté socialement, qui s'effectuait principalement dans la grande bourgeoisie, voire même l'aristocratie ; et aussi une certaine tendance à une semi-hérédité, par la formation de véritables dynasties d'inspecteurs. Après 1945, l'E. N. A. a effectivement abouti à un recru-

tement sur un éventail social plus large (cependant, ces dernières années, un mouvement paraît se dessiner vers un recrutement plus important dans les milieux qui fournissaient traditionnellement les inspecteurs des Finances avant guerre : ceci vient en partie de l'influence du milieu social sur la formation générale).

2° *Le contrôle de l'Inspection des Finances.* — La fonction primaire de l'Inspection des Finances est une fonction de contrôle. Elle consiste essentiellement à effectuer des vérifications sur place auprès des comptables, par le moyen de « tournées ». Accessoirement, elle comporte un contrôle de certains administrateurs.

α) Les « tournées » auprès des comptables. — Les inspecteurs des Finances procèdent par des visites inopinées, au cours de « tournées » d'inspection. Ces tournées s'effectuent auprès des comptables, et non des ordonnateurs et administrateurs. Quand l'inspecteur arrive, il fait arrêter immédiatement la situation de la caisse ; il se livre ensuite à une vérification approfondie.

Les observations de l'inspecteur sont consignées dans un rapport. Celui-ci est établi sur des feuilles à plusieurs colonnes : la première colonne est réservée aux observations de l'inspecteur ; la seconde aux réponses du fonctionnaire inspecté. Le rapport est transmis tel quel au ministre des Finances, à qui appartient la décision. Cependant, en cas d'urgence, l'inspecteur peut prendre des mesures conservatoires, à charge d'en référer immédiatement au ministre.

β) Les autres contrôles. — L'Inspection des Finances ne se borne pas à vérifier les opérations des comptables du Trésor en cours d'exécution. Elle exerce en outre deux autres contrôles.

D'une part, elle contrôle les comptes d'organismes publics et semi-publics : caisses d'épargne, sociétés d'assurances, sociétés d'habitations à bon marché, et en général toutes sociétés privées soumises au contrôle financier de l'État.

D'autre part, elle étend son contrôle sur certains ordonnateurs. Les vérifications des inspecteurs ne peuvent pas porter sur les opérations faites par les ministres, ordonnateurs primaires : mais elles peuvent porter sur les opérations des ordonnateurs secondaires et locaux : comme le contrôleur des dépenses engagées est l'œil du ministre des Finances à l'échelon national,

L'Inspection des Finances est l'œil du ministre des Finances aux échelons inférieurs de l'administration. Par elle, le ministre des Finances a un droit de regard sur l'ensemble de l'activité administrative, et pas seulement sur les divers ministères.

3<sup>o</sup> *Le rôle de l'Inspection des Finances en dehors du contrôle.* — Tous les inspecteurs des Finances ne sont pas affectés aux missions de contrôle qui sont à l'origine même de la création de ce corps administratif : mais une moitié environ de l'effectif seulement. L'autre moitié est formée de fonctionnaires détachés, soit dans des cabinets ministériels, soit à des postes dirigeants dans les ministères (les principales directions du ministère des Finances, notamment, sont entre leurs mains), soit à des postes très importants dans le secteur public et semi-public (directeur de la Banque de France, de la Caisse des Dépôts et Consignations, etc.). Un grand nombre quittent également l'administration après quelques années de carrière, pour entrer dans de grandes affaires, bien mieux rémunérés. L'ensemble des inspecteurs des Finances ont un esprit de corps très développé, qui est l'un des éléments les plus importants de leur influence et de leur puissance.

4<sup>o</sup> *Les autres corps administratifs de contrôle.* — En dehors de l'Inspection des Finances, il existe d'autres corps administratifs de contrôle, qui remplissent des fonctions comparables dans des secteurs plus limités. On en citera ici quelques-uns.

L'Inspection des Territoires d'Outre-Mer exerçait les attributions de l'Inspection des Finances pour les territoires d'Outre-Mer. Les corps militaires de contrôle vérifient seuls la comptabilité des corps de troupe, dont les deniers sont gérés d'ailleurs en dehors de la comptabilité du Trésor, et ne sont pas soumis au contrôle juridictionnel de la Cour des Comptes.

L'Inspection générale de l'Administration procède à des enquêtes par équipes, comme l'Inspection des Finances, sur des sujets comparables : ses rapports sur l'assistance publique, sur la vicinalité locale, etc., sont entièrement axés sur l'aspect financier. L'Inspection de l'Economie nationale et l'Inspection des Ponts et Chaussées ont certaines activités qui influencent les finances de l'État, par exemple en matière de travaux publics.

Il faut enfin mettre à part le corps des Contrôleurs d'Etat qui exercent le contrôle financier sur les entreprises publiques, les organismes parafiscaux et les entreprises subventionnées : cela ne concerne pas le contrôle de l'exécution du budget, puisqu'il s'agit de finances hors budget ; mais l'importance financière de cette activité est très grande.

c) LE CONTROLE DES COMPTABLES. — L'un des buts de la distinction des ordonnateurs (ou « administrateurs ») et des comptables est de permettre aux seconds de contrôler les premiers. On arrive au dernier stade du contrôle en cours d'exécution : après le contrôle des engagements et ordonnancements, le contrôle des paiements. D'autre part, les comptables tiennent une comptabilité qui permet le contrôle à posteriori de la Cour des Comptes.

1° *Le contrôle sur les ordonnateurs.* — Aucun paiement ne peut être fait sans que le créancier de l'Etat ne présente un titre de paiement (ordonnance ou mandat) qui constitue un ordre de payer adressé par l'administrateur au comptable (cf. plus haut, p. 316). Mais le comptable ne défère pas purement et simplement à cet ordre : avant de payer, il doit vérifier le titre en question et même exercer un contrôle plus étendu sur l'ordonnateur.

La vérification du titre de paiement n'est qu'un des éléments de ce contrôle. Le comptable vérifie la régularité de l'ordonnement. L'administrateur avait-il le pouvoir de procéder à l'ordonnement ? Cet ordonnement a-t-il été visé par le contrôleur des dépenses engagées (s'il s'agit d'un ordonnement à l'échelon central) ? Le crédit a-t-il été pris sur le chapitre du budget correspondant à la nature de la dépense ? Reste-t-il des crédits disponibles sur ce chapitre ? Beaucoup de ces faits ont déjà été vérifiés par l'ordonnateur : ils doivent l'être de nouveau par le comptable. Il y a ainsi superposition des contrôles.

En second lieu, le comptable doit vérifier s'il y a « service fait ». Certes, l'ordonnateur a déjà procédé à cette vérification, puisqu'il ne doit pas ordonner le principe tant qu'il n'y a pas « service fait ». Mais le comptable doit également y procéder de nouveau. C'est pourquoi le titre de paiement doit être accompagné des pièces justificatives établissant le service fait : par

exemple des documents attestant la fourniture des objets, ou l'achèvement des travaux, etc.

2° *La comptabilité des comptables.* — Il y a deux comptabilités publiques : une comptabilité des administrateurs et une comptabilité des comptables.

Pour les dépenses, la comptabilité des administrateurs est tenue dans chaque ministère par le contrôleur des dépenses engagées, comme on l'a vu ; elle porte sur les actes administratifs (engagements et ordonnancements). Pour les recettes, un compte unique est établi par le ministère des Finances.

Les différents comptables publics tiennent eux aussi une comptabilité, qui est à la différence de la précédente une comptabilité de caisse : on y inscrit les sorties et les entrées de fonds effectives et non les décisions juridiques. Cette comptabilité joue un double rôle de contrôle : d'une part, elle permet de contrôler les comptables eux-mêmes, comme on va le voir en étudiant la Cour des Comptes ; d'autre part, elle est un élément fondamental du contrôle d'ensemble de l'exécution du budget, qui repose sur une comparaison entre la comptabilité des comptables et celle des administrateurs. L'administration des Finances rapproche ces deux comptabilités dans un « compte général » qui permet de suivre dans toutes leurs phases les opérations d'exécution.

### B) *Le contrôle juridictionnel : la Cour des Comptes*

Il existe dans un certain nombre de pays un contrôle juridictionnel de l'exécution du budget, confié à un tribunal spécial, qui s'appelle généralement Cour des Comptes ou Chambre des Comptes. On a voulu ainsi confier à un organe indépendant et impartial le soin de vérifier les comptabilités publiques. Deux motifs essentiels paraissent expliquer une semblable institution. En premier lieu, on a voulu protéger les finances publiques contre des dilapidations, malversations ou négligences, sur lesquelles certaines influences politiques pourraient conduire le gouvernement ou le Parlement à jeter un voile plus ou moins épais. En second lieu, on a voulu garantir les comptables publics contre tout arbitraire, en assurant la

vérification de leurs comptes en dehors de toutes influences politiques ou partisanses.

Pratiquement, le rôle de la Cour des Comptes, à nouveau défini par la loi du 22 juin 1967, tend à s'accroître en France depuis quelques années, beaucoup plus sous la forme de contrôles administratifs d'ailleurs que du contrôle juridictionnel qui a été à l'origine de sa création.

a) L'ORGANISATION DE LA COUR DES COMPTES. — La Cour des Comptes a été établie par Napoléon I<sup>er</sup>, en 1807. Mais il existait sous l'Ancien Régime des Chambres des Comptes dont la fonction était à peu près analogue, bien que leur influence et leurs pouvoirs fussent plus réduits. La structure de la Cour des Comptes ressemble un peu à celle du Conseil d'Etat (haut tribunal administratif et organisme consultatif) qui fut lui-même rétabli par Napoléon en filiation avec le Conseil du Roi de l'Ancien Régime :

1<sup>o</sup> *Le personnel de la Cour.* — La Cour des Comptes est formée de fonctionnaires ayant qualité de magistrats inamovibles (c'est-à-dire ne pouvant être révoqués par le gouvernement). La hiérarchie de ce personnel comporte trois degrés. A la base se trouvent les auditeurs de première et deuxième classes ; au-dessus sont les « conseillers référendaires » ; enfin, au sommet se trouvent les « conseillers-maîtres ». Les auditeurs et les conseillers référendaires préparent les rapports sous la direction des conseillers-maîtres, qui exercent les fonctions de jugement proprement dites. La Cour des Comptes possède un « parquet » au sens de ce terme dans le langage judiciaire : ce parquet comprend un procureur général assisté d'avocats généraux. La Cour est divisée en cinq chambres, ayant chacune à leur tête un président. Enfin, à la tête de l'ensemble de la Cour se trouve le premier président.

2<sup>o</sup> *Le recrutement de la Cour.* — Avant 1945, les auditeurs à la Cour des Comptes étaient recrutés par un concours spécial ; depuis lors, ils sont issus du concours de l'École nationale d'Administration. Aux échelons supérieurs, il existe ce qu'on appelle un « tour extérieur » : une proportion est prise dans l'échelon inférieur et une autre vient de « l'extérieur », c'est-à-dire d'autres administrations. Les conseillers référendaires

sont pris pour les trois quarts parmi les auditeurs, et pour un quart à l'extérieur ; les conseillers-maîtres sont pris pour les deux tiers parmi les conseillers référendaires et pour un tiers à l'extérieur. Mais le ministère des Finances se réserve ici la plus grande partie des postes du tour « extérieur » : la totalité des conseillers référendaires au titre extérieur doivent être d'anciens fonctionnaires des finances ayant au moins dix ans de services ; et la moitié des conseillers-maîtres de l'extérieur, des anciens fonctionnaires des finances ayant au moins quinze ans de services (l'autre moitié peut être prise parmi les fonctionnaires d'autres ministères, ayant la même ancienneté).

b) LE JUGEMENT DES COMPTES PAR LA COUR DES COMPTES. — La Cour examine les comptabilités des comptables et rend à leurs propos des arrêts qui sont de véritables décisions juridictionnelles.

1<sup>o</sup> *Les justiciables : les comptables du Trésor.* — La Cour n'a pas de pouvoir juridictionnel à l'égard des administrateurs : elle juge seulement les comptables. Par contre, elle juge tous les comptables de France, et pas seulement ceux à qui une irrégularité serait reprochée. Chaque année, tous les comptes de tous les comptables sont transmis à la Cour, et elle doit rendre un jugement pour chacun d'eux. Mais il s'agit des comptes regroupés : la Cour juge les comptes des comptables principaux, c'est-à-dire le trésorier-payeur général pour l'Etat et les départements, les percepteurs ou receveurs pour les communes, les agents comptables des établissements publics.

On dit souvent dans une formule traditionnelle : « La Cour juge les comptes et non les comptables ». Juridiquement, la formule n'est pas exacte : mais elle signifie que la Cour ne porte aucune appréciation sur l'activité du comptable elle-même ; elle ne prononce pas directement de sanction ; elle n'examine pas l'activité de l'homme et les circonstances où celle-ci se déroule. Elle juge objectivement et non subjectivement : elle examine la régularité du compte, et non la responsabilité du comptable. Les deux choses sont très différentes. Supposons un individu qui obtient frauduleusement une pièce fausse justifiant un service fait ; le comptable paiera au vu de cette pièce dont lui-même ne peut déceler la fausseté : si cette fausseté est ensuite établie, le compte du comptable est irrégulier, bien

que sa responsabilité soit hors de cause. La fonction de la Cour des Comptes se bornera à constater cette irrégularité.

2<sup>o</sup> *Les jugements de la Cour.* — La Cour rend d'abord un arrêt provisoire. Le comptable a un délai de deux mois au minimum pour produire toutes justifications utiles : alors seulement la Cour rend un deuxième arrêt, dit arrêt définitif. Cette procédure en deux phases s'explique par le fait que le premier arrêt a été rendu sans débat avec le comptable, sans discussion contradictoire.

Si le compte est régulier, la Cour rend un « arrêt de décharge » ; quand le comptable quitte sa fonction, cet arrêt s'appelle « arrêt de quitus ».

L'irrégularité peut être double. Si le compte présenté à la Cour est irrégulier parce qu'il comporte trop de recettes ou insuffisance de dépenses, la Cour rend un « arrêt d'avance » : par exemple, si le compte comporte des recettes irrégulières. Si le compte présente au contraire un excès de dépenses (qui ont été faites et n'auraient pas dû l'être) ou une insuffisance de recettes (qui n'ont pas été perçues et auraient dû l'être), la Cour rend un « arrêt de débet ».

Les jugements de la Cour des Comptes sont susceptibles d'un recours en révision, porté devant la Cour elle-même, et d'un recours en cassation porté devant le Conseil d'Etat.

3<sup>o</sup> *Les conséquences des jugements de la Cour.* — On l'a dit : les jugements de la Cour constatent la situation objective d'un compte et n'apprécient pas la responsabilité subjective du comptable. Cependant, la conséquence de l'arrêt de « débet » est rigoureuse : le comptable est tenu de verser dans les caisses publiques le montant du débet, et l'exécution forcée peut être employée contre lui, sans recours suspensif.

Mais le comptable qui n'est pas responsable personnellement du débet peut faire constater cette irresponsabilité et être déchargé du débet en adressant une « demande en décharge » au ministre des Finances. La décision du ministre à cet égard a un véritable caractère juridictionnel, puisqu'elle peut faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat. Le ministre n'est pas libre de refuser ou d'accepter de décharger le comptable du débet : il doit le décharger si la responsabilité personnelle

du comptable est hors de cause ; il doit refuser de le décharger dans le cas contraire. Mais, en plus de ce recours juridictionnel devant le ministre des Finances, il y a un « recours gracieux » devant le président du Conseil, lequel peut accorder des mesures de faveur.

c) LES FONCTIONS NON JURIDICTIONNELLES DE LA COUR DES COMPTES. — En dehors de ses attributions juridictionnelles à l'égard des comptables du Trésor, la Cour exerce certains contrôles non juridictionnels, les uns portant sur les ordonnateurs, d'autres sur des organismes ou services qui ne connaissent pas la distinction des ordonnateurs et des comptables.

Ces fonctions non juridictionnelles de la Cour, considérées comme secondaires dans la plupart des manuels, voient en réalité leur importance s'accroître beaucoup depuis la réforme de la comptabilité publique de 1936. Les pièces justificatives étant transmises directement à la Cour tous les trimestres (et non plus comme autrefois avec les comptes de gestion des comptables, c'est-à-dire en retard), il s'ensuit une accélération considérable du contrôle : dès septembre 1960, on étudie les pièces de mars 1960. Ce contrôle de la Cour est un contrôle très étendu, qui porte sur l'opportunité autant que sur la régularité, sur le fonctionnement des services autant que sur leur structure. Il occupe déjà un temps au moins égal à l'activité juridictionnelle de la Cour. Si l'on en rapproche les contrôles similaires sur la Sécurité sociale, les entreprises publiques, les organismes parafiscaux et subventionnés, on constate que le contrôle non juridictionnel de la Cour des Comptes est plus développé aujourd'hui que son contrôle juridictionnel. La Cour des Comptes n'est plus essentiellement un tribunal. D'ailleurs, l'article 47 *in fine* de la Constitution de 1958 déclare : « La Cour des Comptes assiste le Parlement et le gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. »

1° *Les notes, les lettres du Président et les référés.* — Les notes, les lettres et les référés interviennent lorsque la Cour, à l'occasion d'un jugement de compte, décèle des irrégularités commises par un administrateur : la Cour demande alors des explications à l'administrateur en question.

Les notes et les lettres sont les demandes d'explications les

plus simples. Elles concernent les infractions les moins importantes. Elles tendent simplement à signaler les irrégularités et à demander des explications à leur propos. Les plus solennelles sont « les notes du Parquet », adressées par le procureur général de la Cour au chef de service intéressé, directement, sans suivre la voie hiérarchique. Moins formaliste est le procédé des « lettres du Président » de chaque Chambre. Enfin, il faut souligner l'importance croissante des rapports entre la Cour et les Commissions des Finances des assemblées parlementaires : les observations présentées par les membres de la Cour aux commissaires et les enquêtes demandées par les assemblées réalisent un contact direct entre la Cour des Comptes et le Parlement, qui découle de la Constitution.

Les « référés » ont un caractère plus solennel et plus important. Sur la demande de la Cour, le premier président saisit le ministre intéressé pour lui signaler l'irrégularité administrative découverte à propos de la vérification d'un compte. Le ministre doit obligatoirement répondre dans les trois mois au référé de la Cour. Il est obligé en principe de prendre des sanctions disciplinaires contre les fonctionnaires dont la Cour lui signale ainsi les irrégularités : il y est même tenu « sous sa responsabilité personnelle » en vertu d'une loi de 1946. Mais il n'existe en fait aucune sanction possible de ces dispositions.

2° *Le rapport annuel de la Cour des Comptes.* — Chaque année, la Cour des Comptes adresse un rapport général au président de la République, portant sur l'ensemble des comptes qu'elle a vérifiés, et signalant les principales irrégularités relevées. Les ministres reçoivent communication de la partie du rapport qui les concerne respectivement, avant la publication de celui-ci : ils peuvent y répondre par des observations qui sont publiées en annexe.

Le rapport annuel de la Cour des Comptes est aujourd'hui publié au *Journal officiel* et la presse assure généralement une large diffusion à certaines de ses observations. La conception même de ce rapport est intéressante à étudier. Après quelques remarques générales, il comporte une analyse des comptes de chaque ministère, qui consiste surtout dans une énumération de divers abus cités à titre d'exemple. Les campagnes des jour-

naux et des partis conservateurs contre le « désordre administratif », le « gaspillage des deniers publics », etc., trouvent là de précieux éléments, renforcés par le prestige de la Cour. Mais le rapport ne donne pas une véritable vue synthétique de l'exécution du budget ; il n'essaie nulle part de chiffrer en pourcentage l'importance des abus qu'il dénonce, laquelle est en réalité très faible. Il est vrai que le rapport dénonce seulement les abus les plus frappants, à titre d'exemple, parmi le grand nombre de faits relevés.

3° *Les déclarations de conformité.* — On a vu qu'il existe deux groupes distincts de comptabilités de l'exécution du budget : la comptabilité tenue par les comptables et la comptabilité tenue par les administrateurs. Une des fonctions de la Cour des Comptes consiste à les rapprocher et les comparer, pour vérifier leur concordance : les « déclarations de conformité » sont précisément des actes solennels par lesquels la Cour affirme que cette concordance existe.

Il y a deux déclarations générales, actuellement : l'une porte sur la conformité du compte général de l'administration des Finances et des comptes individuels des comptables ; l'autre sur la conformité des comptes des comptables et des comptes des administrateurs. Malheureusement, le retard avec lequel étaient faites ces déclarations de conformité les rendait peu efficaces : c'est seulement le 5 octobre 1948, par exemple, que la Cour a prononcé les déclarations générales de conformité de l'exercice 1940. Mais la substitution de la gestion à l'exercice permet d'accélérer ce contrôle : aussi l'ordonnance du 2 janvier 1959 a-t-elle prévu que la déclaration générale de conformité doit accompagner le rapport de la Cour concernant la « loi de règlement » (cf. p. 351).

4° *Contrôle sur la Sécurité sociale, les entreprises publiques et les entreprises semi-publiques.* — Ces dernières années, le contrôle de la Cour des Comptes a été étendu à divers organismes publics ou semi-publics, dans lesquels n'existe pas la séparation des ordonnateurs et des comptables. La Cour examine leurs comptabilités ; elle vérifie leurs comptes ; mais elle ne rend pas à ce propos de véritables jugements. Elle consigne seulement ses observations dans des rapports dont certains sont publiés annuellement.

α) Contrôle de la Sécurité sociale. — La Cour assume, depuis la loi du 31 décembre 1949, le contrôle de la Sécurité sociale, ce qui est très important, étant donné l'ampleur des fonds gérés par les diverses branches de cette institution. Elle exerce cette fonction sur tous les régimes de Sécurité sociale, aussi bien en France que dans les Territoires d'Outre-Mer. Son contrôle n'est pas seulement un contrôle sur pièces, mais aussi un contrôle sur place, par des missions analogues à celles de l'Inspection des Finances.

β) Contrôle des entreprises publiques. — Depuis 1934, la Cour contrôle les comptes des services publics industriels et commerciaux de l'Etat dotés de l'autonomie financière. Les nationalisations et le développement de sociétés mixtes, dont le capital appartient pour partie à l'Etat et pour partie à des particuliers, ont obligé à organiser un contrôle spécial. Aussi a-t-on créé en 1948 la « Commission de vérification des comptes des entreprises publiques ». Cette commission est un organisme distinct de la Cour des Comptes, où siègent d'autres membres que les magistrats de la Cour : mais elle comprend une majorité de conseillers à la Cour dans chacune de ses sections, et elle est présidée par un président de chambre à la Cour ; l'influence de la Cour y est prédominante. Les pouvoirs de la Commission s'étendent aux services industriels et commerciaux, aux entreprises nationalisées et aux sociétés mixtes dans lesquelles l'Etat a plus de 50 % de capital ; ils peuvent être étendus aux filiales de ces entreprises.

γ) Contrôle sur les entreprises subventionnées et les organismes parafiscaux. — Un comité des subventions existait depuis 1939 à l'intérieur de la Cour. Il a été remplacé en 1954 par un « Comité de Contrôle des organismes subventionnés et de la parafiscalité ». Depuis, ses attributions ont été réparties entre les diverses chambres de la Cour, qui contrôle ainsi les organismes recevant des subventions de l'Etat et les organismes ayant le droit de percevoir des taxes parafiscales dont la liste est donnée en annexe à la loi de finances.

5° Contrôle sur les taxes municipales. — Il faut signaler enfin que la Cour des Comptes a un contrôle sur la légalité des taxes créées par les communes. Ces dernières ont le droit d'établir

des taxes pour alimenter leur budget, dans certaines conditions. Les délibérations des Conseils municipaux créant de telles taxes doivent être soumises à la Cour des Comptes. La Cour n'a pas le pouvoir de les annuler, mais simplement d'attirer l'attention du ministre des Finances sur leur illégalité. Celui-ci peut alors saisir le ministre de l'Intérieur, lequel peut provoquer l'annulation par le préfet. Cette activité est peu importante.

### C) *Le contrôle parlementaire*

Le contrôle du Parlement sur l'exécution du budget est en quelque sorte le point d'aboutissement de tous les autres. On a dit, en effet, qu'une des raisons d'être essentielles des contrôles était d'assurer le respect de la décision parlementaire en matière de budget : il est normal que le Parlement lui-même vérifie en dernière analyse si ses propres décisions ont bien été respectées. Mais le contrôle parlementaire est difficile à mettre en œuvre techniquement, ce qui explique son évolution depuis un siècle. Sous la Restauration, il avait été fortement organisé sous forme de la « loi des comptes » (ou « loi de règlement »), votée par le Parlement après exécution du budget ; progressivement, ce procédé perdit son efficacité et le contrôle parlementaire devint illusoire. Ces dernières années, cependant, il tend à renaître sous la forme nouvelle d'un contrôle en cours d'exécution.

a) LES NOUVEAUX CONTRÔLES EN COURS D'EXÉCUTION. — En fait, la structure même du régime parlementaire a toujours permis un certain contrôle en cours d'exécution. Les députés peuvent, par voie de questions et autrefois d'interpellations, demander des renseignements aux ministres sur l'exécution du budget, et sanctionner éventuellement leurs défaillances par la mise en jeu de la responsabilité politique. Ce contrôle indirect est quelquefois utilisé sur tel ou tel point particulier : mais il ne l'est pas d'une façon systématique et généralisée ; il conserve toujours un caractère plus ou moins exceptionnel. D'autre part, au moment de la discussion des « lois de finances rectificatives », le gouvernement doit nécessairement renseigner

le Parlement sur l'état d'exécution du budget qu'il s'agit de rectifier. Un contrôle plus régulier tend ainsi à s'établir au moment du vote de ces lois de finances rectificatives. Mais il s'agit toujours d'un contrôle indirect, qui s'exerce à l'occasion d'une procédure dont le contrôle n'est pas la raison d'être principale. Au contraire certaines procédures directes de contrôle ont été développées récemment.

1<sup>o</sup> *Le contrôle sur pièces et sur place des délégués des Commissions des Finances.* — Dès 1876 a été établi le droit pour les Commissions des Finances de déléguer deux membres pour vérifier sur pièces et sur place l'état du matériel. En 1936, le droit de contrôle sur pièces et sur place a été accordé aux rapporteurs des Commissions des Finances des deux Chambres. La loi du 12 mars 1947 et l'ordonnance du 30 décembre 1958 ont confirmé ce droit : les rapporteurs des Commissions des Finances de chaque assemblée ont le droit de contrôle sur pièces et sur place pour vérifier l'emploi des crédits du ministère dont ils sont chargés de présenter le rapport. Signalons en outre que les rapporteurs spéciaux des Commissions des Finances ont compétence pour suivre et contrôler le fonctionnement des entreprises nationales et des sociétés d'économie mixte.

2<sup>o</sup> *Les commissions de contrôle.* — Sous la III<sup>e</sup> République, le Parlement avait créé en 1931 des sous-commissions de contrôle (une pour le Sénat, une pour la Chambre des Députés) chargées de suivre de façon permanente l'emploi des crédits de la Défense nationale. La IV<sup>e</sup> République a reconstitué en 1947 ces sous-commissions, et en a créé deux autres catégories : les sous-commissions chargées de suivre et d'apprécier la gestion des entreprises nationalisées et des sociétés d'économie mixte, et les sous-commissions chargées d'émettre un avis sur les taxes parafiscales.

Ces sous-commissions ont été supprimées par l'ordonnance du 17 novembre 1958. Désormais, l'existence de sous-commissions permanentes de contrôle est interdite. Les chambres peuvent seulement créer des « Commissions de contrôle » temporaires, pour une durée maximum de quatre mois : leur compétence est limitée aux faits précis qui motivent leur constitution. Il s'agit de sortes de commissions d'enquête,

en cas d'irrégularités graves : cela n'a plus aucun rapport avec un contrôle régulier de l'exécution du budget. On peut prévoir que les commissions de contrôle seront rares, et qu'elles n'auront guère d'efficacité.

3° *Le droit à la communication de renseignements.* — Le Parlement a un droit général à la communication de renseignements concernant l'exécution du budget. L'ordonnance du 30 décembre 1958 fixe la liste, non limitative, des documents que les services doivent présenter au Parlement ou à ses commissions : situation des dépenses engagées, nomenclature des entreprises publiques avec leurs comptes et leurs bilans, etc. Certains documents émanant d'organes de contrôle doivent également être fournis au Parlement : rapports d'ensemble établis par chaque contrôleur financier, rapport de la Cour des Comptes, rapport d'ensemble de la Commission de Vérification des Comptes des entreprises publiques. Les rapports particuliers et confidentiels de ce dernier organisme sont tenus à la disposition des rapporteurs spéciaux compétents.

b) *LE CONTRÔLE TRADITIONNEL A POSTERIORI : LA LOI DE RÈGLEMENT.* — Dans la logique du système budgétaire démocratique, la loi de règlement clôt le cycle ouvert par le vote du budget. Par ce vote du budget, le Parlement établit pour un an un plan de recettes et de dépenses et il en décide l'application ; ensuite, le gouvernement et les autorités administratives exécutent la décision parlementaire ; les organes de contrôle administratif et la Cour des Comptes vérifient la régularité de cette exécution ; quand cette vérification est achevée, l'ensemble des dépenses et recettes effectivement réalisées est récapitulé dans un texte soumis au Parlement et voté par lui : la loi de règlement. Tous les contrôles qu'on a étudiés jusqu'ici aboutissent en principe à cette loi de règlement. Ce système a été établi sous la Restauration et il a fonctionné convenablement à l'époque. Ensuite, il a perdu son efficacité pratique, pour deux raisons : la loi de règlement était votée avec d'immenses retards ; elle était votée sans débat. Sur le premier point, les choses sont en train de changer.

1° *L'accélération de la loi de règlement.* — Il faut que l'exécution du budget soit totalement achevée pour qu'on puisse

préparer la loi de règlement. Un des inconvénients du système dit « de l'exercice » était de prolonger la période d'exécution, et de retarder la présentation des comptes. C'est en partie pour éviter cet inconvénient qu'on a adopté le principe de la gestion. C'est seulement, en effet, quand tous les comptes ont été vérifiés que la loi de règlement peut intervenir.

Sous la III<sup>e</sup> République, on a donc vu la loi de règlement votée avec des retards considérables : le budget de 1905 a été réglé par la loi du 16 mars 1912 ; le budget de 1907, par la loi du 3 février 1921 ; les budgets de 1926 à 1933 ont été réglés en bloc par la loi du 13 janvier 1939. L'adoption du système de la gestion et les réformes de la comptabilité publique ont permis d'arriver à des délais plus brefs sous la IV<sup>e</sup> République, de sorte que les budgets de 1951-1956 ont pu être réglés en bloc par cinq ordonnances du 6 décembre 1958.

L'ordonnance du 2 janvier 1959 a donc pu reprendre la règle nouvelle posée par le décret du 19 juin 1956 : désormais, le projet de loi de règlement doit être déposé « au plus tard à la fin de l'année qui suit l'année d'exécution du budget ». En fait, les projets de loi de règlement des budgets de 1957 et 1958 n'ont été déposés qu'à la fin de 1960 ; leur discussion a d'ailleurs été retardée, et les lois n'ont été promulguées que le 9 juin 1962. Les projets de loi de règlement pour les budgets de 1959 et 1960 ont été déposés en 1962 et en 1963, et les lois ont été promulguées en juillet 1963 ; les lois de règlement pour 1961 (projet déposé en 1964), pour 1962, 1963 (projets déposés en 1966) ont été discutées en 1966 et promulguées le 3 janvier 1967. Une amélioration s'est produite depuis lors : la loi de règlement de 1964 a été votée au printemps de 1967, celle de 1965 à la fin de la même année. Quant à celle de 1966, son dépôt, conformément à l'ordonnance est intervenu avant le début de l'année 1968. Pour combattre les inconvénients de ces retards, qui ne sont pas son fait, la Cour des Comptes établit chaque année depuis 1961 une note sur les résultats financiers de l'année précédente.

2° *L'absence de débats.* — Sous la III<sup>e</sup> République, l'habitude a été prise de voter la loi de règlement sans débat : le projet est inscrit en tête de l'ordre du jour d'une séance et voté sans

discussion. Dans ces conditions, le vote prend le caractère d'une simple formalité. Le retard apporté à la présentation du texte explique en partie ce vote sans débat : il est sans intérêt d'ouvrir une discussion sur des budgets exécutés depuis six ou huit ans, alors que les ministres ont beaucoup changé depuis lors et que des problèmes de plus grande actualité se posent au Parlement. Il n'est pas certain, cependant, qu'une diminution du retard amène un plus grand intérêt dans la discussion de la loi de règlement : le débat sur les lois de règlement des budgets de 1959 à 1965 s'est déroulé dans l'indifférence générale.

## § 2. LES SANCTIONS DES IRRÉGULARITÉS

Tout contrôle a pour but de rechercher des irrégularités éventuelles. Celles-ci découvertes, il s'agit de les sanctionner. Un contrôle qui ne s'accompagne pas de sanctions est un contrôle inefficace. On n'oubliera pas, cependant, qu'en dehors des sanctions organisées établies dans des institutions précises, il existe une sorte de sanction diffuse et inorganique, qui résulte de la réprobation sociale : le seul fait de publier les documents de contrôle qui révèlent des irrégularités constitue en un certain sens une sanction. C'est pourquoi le rapport annuel de la Cour des Comptes, malgré ses imperfections, présente une grande importance : la peur d'être inscrit dans ce rapport inspire une certaine sagesse aux administrateurs.

Le système français de sanctions est organisé de façon très différente pour les comptables et pour les administrateurs. Les premiers sont soumis à une responsabilité sévère et bien établie ; au contraire, les sanctions appliquées aux seconds sont assez peu efficaces. La création d'une Cour de discipline budgétaire en 1948 ne paraît pas avoir amélioré sensiblement la situation.

### A) *Les sanctions applicables aux comptables*

Les comptables publics sont soumis à un système de sanctions très strictes, dont l'application pratique est effective grâce à toute une série de garanties. La rigueur de ce régime s'explique d'abord par les dangers particuliers de malversations. Par définition même, les comptables manient les fonds ; ce sont eux

qui détiennent matériellement l'argent de l'Etat. Au contraire, les administrateurs n'ont pas de fonds entre leurs mains et ne peuvent donc se livrer à aucune dilapidation directe. D'autre part, les fonctions des comptables sont délimitées avec précision : ils perçoivent les recettes ; ils effectuent les paiements en conformité avec les titres émis par les administrateurs ; ils n'ont aucune liberté d'appréciation, aucun choix ; ils doivent simplement appliquer les lois. Leurs manquements sont donc plus faciles à déceler.

a) L'ÉTENDUE DE LA RESPONSABILITÉ DES COMPTABLES. — Le principe général est le suivant : toutes les opérations accomplies par le comptable entraînent sa responsabilité personnelle et pécuniaire. La responsabilité du comptable est donc beaucoup plus large que celle des autres fonctionnaires envers l'Etat, car ceux-ci ne sont responsables que si deux conditions sont réunies : a) si l'on peut relever contre eux une faute ; b) si cette faute constitue une « faute personnelle » et non une « faute de service », suivant une distinction familière en droit administratif. Pour les comptables, ces conditions ne sont pas nécessaires : il suffit qu'une irrégularité budgétaire ait été commise, même en l'absence de faute de leur part, pour que leur responsabilité soit engagée. Mais ce principe très rigoureux est atténué dans la pratique.

1<sup>o</sup> *Recettes, dépenses, conservation des deniers.* — La responsabilité des comptables est différente en matière de dépenses et en matière de recettes.

α) *Recettes.* — La diversité des recettes entraîne des différences dans le détail des responsabilités : la règle générale est que le comptable est responsable dès que la recette est encaissée ; il n'a aucun délai pour la porter en compte ; la comptabilité doit être immédiate. En matière d'impôts directs perçus par voie de rôles nominatifs, la responsabilité est même antérieure à l'encaissement : les comptables qui assurent le recouvrement des rôles les « prennent en charge » et deviennent responsables de leur montant. Il faut toute une procédure compliquée pour qu'ils soient ensuite déchargés de cette responsabilité pour les rôles impossibles à recouvrer pratiquement (procédure pour obtenir la décharge du montant des « cotes irrecouvrables »).

β) Dépenses. — Le comptable n'est pas seulement responsable des dépenses portées en comptabilité et non effectuées matériellement ; il est également responsable des dépenses effectuées matériellement, mais irrégulières juridiquement. Ainsi est sanctionnée l'obligation pour le comptable de vérifier, avant de payer, la régularité du paiement.

γ) Conservation des deniers. — Les comptables ont la garde des caisses publiques ; ils sont donc responsables de la conservation matérielle des deniers qui s'y trouvent. Il ne suffit pas que leur comptabilité soit régulière ; il faut aussi que l'encaisse corresponde à cette comptabilité. Tous les déficits de caisse sont donc à la charge du comptable, quelle qu'en soit la cause, sauf le cas de force majeure.

2<sup>o</sup> *Mécanisme de la responsabilité des comptables.* — Le schéma est le suivant : le comptable est mis en débet du déficit dont il est responsable ; mais il peut obtenir décharge de sa responsabilité.

α) La mise en débet. — On a déjà dit ce qu'il faut entendre par là : il s'agit d'une décision qui rend exécutoire la créance de l'Etat et permet d'employer la contrainte, sans que le recours éventuel du débiteur devant les tribunaux suspende l'effet des poursuites. A l'égard des comptables, il y a deux modalités possibles de mise en débet. La plus répandue est la mise en débet juridictionnelle, qui résulte d'un arrêt de débet rendu par la Cour des Comptes, à la suite de son examen de la comptabilité tenue par le comptable. Mais, en dehors des cas couverts par ce contrôle de la Cour des Comptes, il y a toujours possibilité d'une mise en débet administrative, par décision du ministre des Finances, suivant la procédure étudiée plus haut (cf. p. 330).

β) Les possibilités de décharge. — Le comptable mis en débet peut obtenir dans certaines hypothèses décharge de la responsabilité qui pèse sur lui. Deux cas très différents doivent être distingués.

Dans certains cas, la demande en décharge aboutit à une décision juridictionnelle (bien que prise par une autorité administrative, le ministre des Finances) : elle est fondée sur des motifs de droit, et un recours est possible devant le Conseil d'Etat. Ici, le comptable a un droit à être déchargé de sa responsabilité. Il en est ainsi par exemple en cas d'arrêt de débet de la

Cour des Comptes, si le comptable peut établir qu'il n'est pas subjectivement responsable des irrégularités constatées dans le compte; également en cas de force majeure, pour débet constatant un déficit de caisse (s'il y a eu par exemple vol des deniers publics, en dehors de toute négligence du comptable). Pour la décharge des « cotes irrecouvrables », il n'y a pas de recours en Conseil d'Etat, mais il s'agit tout de même d'une décision juridictionnelle, d'une sorte de « contentieux interne des perceptions ».

Dans d'autres cas, le comptable n'a aucun droit, à proprement parler, à obtenir décharge. Mais il peut malgré tout être déchargé par une décision gracieuse de l'autorité administrative, par une sorte de mesure de faveur qui se justifie par le caractère très strict et très rigide du régime de responsabilité des comptables.

*b) LES GARANTIES DE LA RESPONSABILITÉ DES COMPTABLES.* — Il ne suffit pas que le comptable soit personnellement responsable sur ses biens des irrégularités du compte : s'il n'a pas de biens ou s'il a des biens insuffisants, s'il est insolvable, les sanctions prises contre lui seront dépourvues pratiquement de toute efficacité. D'où des garanties particulières, dont les deux principales sont le cautionnement, et des privilèges et hypothèques.

*1° Le cautionnement des comptables.* — Les comptables sont obligés de constituer un cautionnement, à leur entrée en charge. Ce cautionnement est entre les mains du Trésor et sert de garantie éventuelle de solvabilité. Il est restitué au comptable à sa sortie de charge, une fois que la Cour des Comptes lui a donné définitivement quitus.

Le cautionnement peut être constitué en argent ou en titres de rentes. Quand les trésoriers généraux étaient des banquiers, à l'origine de l'institution, ils n'avaient pas grande difficulté à le fournir. A l'heure actuelle, où ils sont des fonctionnaires, ils se trouveraient pratiquement au contraire dans l'impossibilité de réunir et d'immobiliser les sommes importantes nécessaires au cautionnement. La difficulté est tournée par le mécanisme de la mutualité : la plupart du temps, les comptables adhèrent à un système de cautionnement mutuel, qui se ramène simplement en fait à verser des cotisations d'assurance.

*2° Les privilèges et hypothèques du Trésor.* — Tous les immeubles appartenant au comptable avant sa nomination,

ou acquis par lui à titre gratuit (par donation, testament ou héritage) après sa nomination, font l'objet d'une hypothèque légale au profit du Trésor. Il y a également un privilège sur les immeubles acquis à titre onéreux par le comptable après sa nomination, et un privilège légal sur tous ses biens mobiliers. Il faut ajouter enfin qu'en cas de détournement de deniers publics, le comptable peut être déchu de ses droits à pension, ce qui aboutit à une sorte de saisie de pension.

### B) *Les sanctions applicables aux administrateurs*

Il est plus difficile d'appliquer des sanctions aux administrateurs qu'aux comptables. L'administrateur est enserré dans des règles moins précises et moins strictes : il est libre de décider l'opportunité de la dépense, les crédits budgétaires n'étant qu'un plafond ; d'autre part, il peut être souvent difficile pour lui d'évaluer avec précision une dépense au moment où on l'engage ; enfin, l'intérêt public peut exiger que certaines dépenses soient engagées même si elles risquent d'excéder le plafond budgétaire (il faut nécessairement rétablir l'ordre public en cas de troubles, par exemple, même si les crédits sont épuisés : un ministre qui ne le ferait pas, par respect du budget, manquerait aux devoirs de sa charge). D'un autre côté, les dangers de malversations sont moins grands pour les administrateurs que pour les comptables : ils ne manient point d'argent ; ils n'ont pas la disposition de la caisse, et leurs ordonnances et mandats sont étroitement contrôlés par les comptables au moment du paiement. Il est donc naturel que le régime de sanctions soit moins strict que pour les comptables.

a) **LES SANCTIONS TRADITIONNELLES CONTRE LES ADMINISTRATEURS.** — En théorie, les administrateurs sont soumis à une triple responsabilité : disciplinaire, pénale et civile. En pratique, certaines de ces responsabilités s'avèrent très difficiles à appliquer, pour ne pas dire impossibles.

1<sup>o</sup> *Les sanctions disciplinaires.* — L'administrateur coupable d'irrégularités est d'abord passible de sanctions disciplinaires, c'est-à-dire de sanctions appliquées à l'intérieur de l'administration par le supérieur hiérarchique, qui frappent le fonctionnaire

dans les avantages qu'il retire de la fonction (blâme, déplacement, rétrogradation, révocation avec ou sans pension, etc.).

En fait, ces sanctions disciplinaires sont appliquées dans le cas d'irrégularités graves, au moins quand celles-ci sont commises dans l'intérêt personnel du fonctionnaire et non dans l'intérêt du service : dans ce dernier cas, en effet, le supérieur hiérarchique hésitera à sanctionner. Une solidarité interne existe naturellement dans le service, qui tend à limiter l'effet des sanctions disciplinaires, le supérieur hiérarchique étant bien placé pour apprécier la difficulté d'appliquer strictement en certains cas les décisions budgétaires.

On a donc tenté de faire pression de l'extérieur sur les supérieurs hiérarchiques pour renforcer la répression disciplinaire. Par exemple, après la publication du rapport de la Cour des Comptes de 1946-1947, l'Assemblée nationale a nommé une commission d'enquête, qui a exercé une certaine pression sur le gouvernement pour obtenir des sanctions. Exceptionnellement, on a même prévu des sanctions disciplinaires automatiques : depuis 1946, le ministre est obligé « sous sa responsabilité personnelle » de prendre des sanctions disciplinaires contre les fonctionnaires dont la Cour des Comptes lui signale les irrégularités par voie de référés ; pratiquement, il n'y a aucune sanction possible de cette obligation.

On notera d'autre part que les sanctions disciplinaires ne s'appliquent qu'aux fonctionnaires inférieurs ; il est impossible, pratiquement, de frapper disciplinairement les autorités administratives placées au sommet de la hiérarchie, c'est-à-dire les ministres. Or, comme ordonnateurs primaires, ils prennent la part la plus grande à l'exécution du budget. Cependant, le déclenchement de leur responsabilité politique par le Parlement pourrait être considéré, en un certain sens, comme l'équivalent d'une sanction disciplinaire : mais le Parlement la met rarement en jeu dans ce domaine, car il considère les problèmes de régularité budgétaire comme hors de proportion avec le renversement d'un gouvernement (en ce sens, il a raison d'ailleurs).

2<sup>o</sup> *Les sanctions civiles.* — On appelle sanction civile le fait que les biens d'une personne servent à réparer les dommages qu'elle a causés : c'est une responsabilité de ce genre qui pèse

sur les comptables. En l'occurrence, elle est très difficile à faire fonctionner, pour deux raisons. D'une part, il n'y a généralement aucune proportion entre les sommes irrégulièrement dépensées par un administrateur et la valeur des biens entrant dans son patrimoine : la sanction civile serait écrasante pour l'administrateur qu'elle frapperait, et dérisoire quant aux réparations apportées au Trésor public. En second lieu, la plupart du temps, les irrégularités budgétaires commises par les administrateurs ne sont pas faites dans leur intérêt personnel, mais dans un intérêt public (plus ou moins bien compris) : il y aurait une certaine injustice à les sanctionner sur les patrimoines privés des administrateurs.

Néanmoins, beaucoup de textes établissent la responsabilité civile des administrateurs, notamment des lois de 1817, 1848, 1850 et 1922. La responsabilité des ministres en particulier est expressément visée par ces textes, à côté de celle des autres ordonnateurs ; elle est de plus proclamée exclusivement par d'autres lois (de 1938 et 1946 notamment) : chaque année, la clause finale de la loi de finances l'affirme de nouveau avec force et solennité. Ces textes ne sont pas abrogés et demeurent toujours en vigueur. Mais en fait ils ne sont jamais appliqués. On a longtemps expliqué cette non-application par des difficultés juridiques : l'impossibilité de trouver un tribunal compétent, les tribunaux judiciaires et les tribunaux administratifs se renvoyant la balle à ce sujet. En fait, la difficulté est d'ordre pratique : les sanctions civiles contre les administrateurs ne sont pas appliquées parce qu'elles sont évidemment inapplicables. Les diverses lois précitées ont pour but de donner à l'opinion publique une satisfaction de principe : elles ne peuvent rien faire de plus.

3° *Les sanctions pénales.* — Elles ne sont pas plus faciles à appliquer que les sanctions civiles. S'il s'agit d'une malversation pure et simple, aucune difficulté ne se pose à cet égard : les lois pénales ordinaires suffisent à les réprimer, et les tribunaux répressifs ordinaires suffisent à appliquer ces lois, ce qu'ils font en pratique. Mais ces malversations sont très rares, et elles jouent un rôle très réduit dans l'ensemble des irrégularités budgétaires. Les irrégularités budgétaires les plus courantes commises par les administrateurs consistent, on l'a déjà dit,

dans de simples dépassements de crédits, faits dans l'intérêt du service et non dans l'intérêt personnel de l'administrateur. Il en résulte qu'il est difficile de voir là une faute au sens pénal du terme. Cependant la loi du 10 août 1922, qualifie de « forfaiture » le fait pour un ministre de dépasser les crédits qui lui sont alloués ou de passer outre à un refus de visa du contrôleur des dépenses engagées : la forfaiture est un crime puni de la dégradation civique.

La disproportion évidente entre l'acte reproché au ministre et la qualification infamante de la loi de 1922 témoigne seulement de la naïveté du législateur et révèle de façon profonde la mentalité des partis conservateurs à l'égard des gouvernants, en matière de finances publiques : car la loi du 10 août 1922 a été votée par une chambre très conservatrice. Inutile de dire que cette loi n'a jamais été appliquée : seule la Haute Cour de Justice, d'ailleurs, aurait qualité pour juger les ministres ainsi accusés de « forfaiture », et il est exclu que l'Assemblée nationale, à qui revient la mise en accusation devant la Haute Cour, l'utilise jamais en cette matière.

b) LA COUR DE DISCIPLINE BUDGÉTAIRE. — La loi du 25 septembre 1948 a créé une Cour de discipline budgétaire destinée à combler les lacunes des sanctions applicables aux administrateurs, dont on vient de voir que bien peu sont appliquées. Mais il paraît douteux que cette loi ait fait autre chose jusqu'ici qu'ajouter à des textes restés lettres mortes une institution demeurée en sommeil.

1° *L'organisation de la Cour.* — La Cour de discipline budgétaire est un tribunal formé pour moitié de membres du Conseil d'Etat et pour moitié de membres de la Cour des Comptes, c'est-à-dire des deux plus hautes juridictions administratives françaises. Son président est le premier président de la Cour des Comptes (ou le doyen des président de chambres) ; son vice-président est un président de section au Conseil d'Etat. Il existe un parquet, formé uniquement de membres de la Cour des Comptes. Par sa composition, la Cour de discipline budgétaire est donc formée de membres impartiaux et jouissant d'une grande autorité. On a voulu visiblement lui donner un prestige de premier plan.

La Cour de discipline budgétaire peut être saisie par trois catégories d'autorité. En premier lieu, par le président de l'Assemblée nationale ou le président du Sénat, donc par des autorités parlementaires. En second lieu, par le Premier Ministre et le ministre des Finances pour toutes les infractions, ou par chaque ministre pour les infractions dépendant de son département : donc par les autorités gouvernementales. En troisième lieu, par la Cour des Comptes elle-même, et par la Commission de vérification des comptes des entreprises publiques : donc par des autorités de contrôle indépendantes.

2° *Les pouvoirs de la Cour.* — Quelles infractions juge-t-elle ? Qui peut être déféré devant elle ? Quelles peines prononce-t-elle ?

α) Les infractions. — La définition des infractions jugées par la Cour est très large. D'une façon générale, elle a compétence pour « tout acte par lequel aurait été enfreinte une règle relative à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens dont l'agent incriminé avait la charge » : toutes les irrégularités budgétaires des administrateurs sont donc visées et toutes les irrégularités de gestion. De plus, la compétence de la Cour est expressément précisée dans deux cas particuliers : 1° dans le cas d'engagements irréguliers, de dépassements de crédits ou d'imputations irrégulières de crédits (ce qui rentre en fait dans la compétence générale telle qu'on vient de la définir) ; 2° dans le cas où l'administrateur aura procuré ou tenté de procurer à celui qui contracte avec l'administration un bénéfice au moins double du bénéfice jugé normal par des experts : disposition ingénieuse et curieuse à la fois.

β) Les personnes visées. — Les ministres, secrétaires d'Etat ou sous-secrétaires d'Etat ne sont pas justiciables de la Cour de discipline budgétaire : on a estimé que seul le Parlement pouvait sanctionner par une responsabilité politique leurs manquements éventuels, ou la Haute Cour de Justice par une responsabilité pénale basée sur les infractions de droit commun.

En dehors des ministres, tous les fonctionnaires et agents de l'Etat peuvent être traduits en Cour de discipline budgétaire. On notera qu'en théorie il n'y a pas de différence à faire entre les administrateurs et les comptables : si les infractions spécialement définies ne s'appliquent qu'aux premiers, l'infraction

générale résultant de toute violation des règles d'exécution du budget ou de gestion des biens peut s'appliquer aux administrateurs et aux comptables. Mais pratiquement, il n'est pas douteux que ce sont essentiellement les administrateurs qu'on a voulu soumettre à la Cour de discipline budgétaire, la responsabilité des comptables étant suffisamment bien organisée d'autre part.

Enfin, même les personnes n'ayant pas la qualité d'agents de l'Etat peuvent être déférées à la Cour de discipline budgétaire. Il en est ainsi de tous les agents des organismes subventionnés par l'Etat et des agents des organismes « dont les résultats d'exploitation intéressent le Trésor, par la suite d'une disposition prévoyant une participation aux bénéfices et aux pertes ». Des personnes privées peuvent ainsi être jugées par la Cour. Mais on notera que les agents des collectivités locales (départements et communes) échappent à sa compétence.

γ) Les peines prononcées. — La Cour prononce des amendes dont le minimum est de 5, 10 ou 200 francs, suivant les cas, et dont le maximum est égal au montant brut annuel du traitement de l'agent poursuivi. Une loi du 26 novembre 1956 a décidé que les condamnations seraient mentionnées au Journal officiel.

3° *L'activité ralentie de la Cour.* — La Cour de discipline budgétaire fonctionne peu. En vingt ans, de 1948 à 1968, elle a reçu 67 recours, dont 43 émanant de la Cour des Comptes, 11 de la Commission de vérification des comptes des entreprises publiques, 8 des ministres, et 5 des présidents des Assemblées parlementaires. Les amendes les plus importantes se sont élevées, l'une à un million d'anciens francs contre un dirigeant d'une société nationale, l'autre à 250 000 anciens francs contre un ancien officier supérieur.

L'activité de l'institution n'est donc pas en rapport avec le prestige dont le législateur l'a paré et la publicité qui a entouré sa naissance. La Cour se heurte à l'éparpillement des responsabilités, aux délais trop longs de transmission, au fait que les administrations n'ont pas encore conscience des possibilités qu'elle leur offre.

Sur le contrôle de l'exécution du budget en général, cf. F. J. FABRE, *Le contrôle des finances publiques*, 1968 ; V. de MARCÉ, *Le contrôle des finances en France et à l'étranger*, 2 vol., 1928-1931 ; et les articles de A. LE HÉNAFF,

Le contrôle de l'exécution du budget (dans *La réforme budgétaire*, Etudes de finances publiques de l'Institut de Droit comparé, I, p. 87), et R. JACOMET, Les budgets et le contrôle de leur exécution (*Annales de finances publiques comparées*, 1936); cf. également l'article publié dans la *Revue du Trésor*, 1948, p. 261. — Sur les contrôles administratifs, cf. G. PALTHEY, *Le contrôle préalable des finances publiques*, 1942, et J.-M. BARTEL, *L'extension du contrôle des dépenses engagées et ses rapports avec la nouvelle comptabilité d'ordonnancement*, thèse, Nancy, 1938; P. LALUMIÈRE, *L'inspection des Finances*, 1959 — Sur le contrôle de la Cour des Comptes, cf. J. MAGNET, *La Cour des Comptes*, 1964; A. P. de MIRIMONDE, *La Cour des Comptes*, 1947; le *Livre du Cent cinquantième de la Cour des Comptes*, 1957; les articles de D. VIGNES, *Dalloz*, 1958, chron., p. 32; et des conseillers. A. SARAMITE et J. HAMELIN, Les contrôles exercés par la Cour des Comptes (dans *La réforme budgétaire*, loc. cit., II, p. 189) et la brochure de Ch. GIGNOUX, *La Cour des Comptes*, 1960. — Sur le contrôle parlementaire, la brochure de L. BERTRAND, *Le contrôle parlementaire des finances publiques*, Clermont-Ferrand, 1963; sur ses origines J. BONNAFFONS, *La loi des comptes sous la Restauration*, thèse, Aix, 1947; cf. également l'article de la *Rev. polit. et parlemen.* de janvier 1955, p. 19, sur le contrôle du Parlement sur les entreprises nationalisées; sur les lois de règlement, cf. le rapport à l'Assemblée nationale, 1963, n° 143, sur le projet de règlement du budget de 1960. — Sur la Cour de discipline budgétaire, cf. les articles de G. VEDEL (*Rev. de science et lég. fin.*, 1949, p. 115) et L. PHILIP (*Rev. de sc. fin.*, 1964, p. 744), et les rapports au Président de la République (le 1<sup>er</sup> dans *Revue du Trésor*, 1955, p. 163; le 2<sup>e</sup> dans J. O., Doc. adm., 5 avril 1959).

LES CAUSES DU RETARD DE LA LOI DE RÈGLEMENT AVANT LES RÉFORMES DE 1955-56. — M. le Premier Président de la Cour des Comptes a bien voulu adresser à l'auteur de ce livre (à la suite de la 1<sup>re</sup> édition de celui-ci) une lettre qui contient à cet égard des précisions très importantes.

« En réalité le dépôt tardif du projet de loi de règlement est dû non aux opérations de contrôle mais aux lenteurs des centralisations que doit effectuer l'administration.

« La Cour des Comptes a accompli au cours des dernières années un effort notable pour accélérer le jugement des comptes si bien qu'à l'heure actuelle les comptabilités des comptables de l'Etat sont apurées généralement dans un délai de 3 mois environ après leur envoi à la Cour.

« Or, après avoir ainsi rapidement statué sur les comptes des comptables, la Cour ne reçoit que 2 ou 3 ans plus tard les documents généraux qui, rapprochés de ces comptes, lui permettent d'établir ses déclarations générales de conformité.

« Les délais demandés par la Cour pour prononcer les déclarations générales de conformité ne retardent pas davantage le règlement des comptes de l'Etat. Il ne s'écoule en effet généralement que 4 mois environ entre l'arrivée au greffe des documents généraux nécessaires à la déclaration (compte général de l'administration des Finances et comptes ministériels) et le moment où celle-ci est prononcée.

« J'ajoute que le délai de 4 mois exigé par la préparation de la déclaration

générale de conformité ne retarde en rien l'élaboration du projet de loi de règlement qui constitue une opération indépendante. Or il arrive que ce projet lui-même ne soit déféré au Parlement que 1 à 2 ans après intervention des déclarations générales de conformité.

| Exercice   | Dépôt<br>des documents généraux<br>(compte général<br>de l'Administration<br>des Finances<br>et comptes ministériels) | Date à laquelle<br>la Déclaration<br>générale<br>de conformité<br>est prononcée | Loi de Règlement            |
|------------|---|---|-----------------------------|
|            |   |   | Dépôt<br>au Parlement       |
| 1948 ..... | Février 1952.   | 24 juillet 1952.  | 29 juin 1954.               |
| 1949 ..... | Mars 1954.  | } 21 juin 1955 <sup>1</sup>   | } 21 juin 1955 <sup>2</sup> |
| 1950 ..... | Avril 1955.   |   |                             |

(<sup>1</sup>) La Cour a prononcé conjointement les déclarations relatives à deux exercices afin de présenter les observations globales au Parlement.

(<sup>2</sup>) Le prononcé des déclarations n'est pas réglementairement préalable au dépôt du projet de loi de règlement.

FIG. 24. — Les retards dans la loi de règlement

« Il apparaît donc que les retards de la loi de règlement ne sont nullement imputables aux contrôles effectués par la Cour des Comptes. Ces retards sont dus aux longs délais nécessaires pour centraliser les opérations des comptables supérieurs du Trésor, et notamment de l'agent-comptable central du Trésor, et pour établir le compte général de l'administration des Finances, les comptes ministériels et le projet de loi de règlement lui-même. J'ajoute sur ce point que la tâche de l'administration des Finances n'a jusqu'à maintenant guère été facilitée en raison du vote tardif des collectifs budgétaires.

| Exercice   | Dépôt des Comptes<br>au greffe de la Cour <sup>1</sup> | Jugement         |
|------------|--|------------------|
| 1951 ..... | 13 mars 1953.  | 7 mai 1953.      |
| 1952 ..... | 1 <sup>er</sup> février 1954.                          | 29 avril 1954.   |
| 1953 ..... | 8 mars 1955.   | 25 juillet 1955. |

(<sup>1</sup>) Il s'agit des comptes des Trésoriers-Payeurs généraux métropolitains qui parviennent généralement à la Cour un an après la clôture de l'exercice.

FIG. 25. — Délais de jugement des comptes des Comptables

« La Cour a insisté à plusieurs reprises auprès du Gouvernement et du Parlement sur les inconvénients des lenteurs actuelles de la procédure de règlement des comptes et sur l'intérêt que présenterait, pour y remédier, l'adoption du principe de la gestion. Depuis lors est intervenu le décret du 14 novembre 1955 portant application du système de la gestion en exécution de l'article 11, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 11 juillet 1953. Cette mesure doit permettre à l'avenir de hâter la centralisation des opérations comptables et d'accélérer le règlement des comptes de l'Etat. »

**LES FONDS SPÉCIAUX OU « FONDS SECRETS ».** — Il existe dans tous les pays des crédits qu'on appelle techniquement en France « fonds spéciaux » et que l'opinion publique et la presse désignent généralement sous le nom de « fonds secrets ». Ces crédits ne sont pas soumis aux règles ordinaires du contrôle et de la comptabilité publique.

1<sup>o</sup> *Le régime juridique des fonds secrets.* — Les fonds secrets ne sont pas absolument secrets : ils sont votés annuellement par le Parlement, et figurent au budget au chapitre « Fonds spéciaux » dans les crédits des services du Premier Ministre. Mais aucune affectation précise ne leur est attribuée.

La gestion des fonds secrets est tout à fait exceptionnelle. Tous les trois mois, globalement, le Premier Ministre ordonnance les fonds secrets et reçoit matériellement les sommes correspondantes. C'est lui qui répartit ensuite ces fonds entre les différents ministères, en remettant directement à chaque ministre, en espèces, les sommes correspondantes.

Le contrôle des fonds secrets échappe lui aussi aux règles normales. Les ministres rendent compte directement au Premier Ministre de l'usage de ces fonds ; ils en reçoivent quitus par décret, sans intervention de la Cour des Comptes. Il n'est pas tenu de comptabilité régulière des fonds secrets, et aucune trace de leur usage ne subsiste.

2<sup>o</sup> *L'emploi des fonds secrets.* — Les fonds secrets sont employés d'abord en politique extérieure, où ils servent à s'assurer des appuis à l'étranger : ils sont utilisés en partie à financer l'espionnage (mais d'autres fonds servent à cet usage). Ils permettent plutôt d'agir dans la vie politique des pays étrangers. On peut obtenir ainsi, moyennant finances, l'appui de tel journaliste, voire de tel homme politique, etc. Moralement, cette forme de relations internationales est condamnable. Elle est tout de même moins dommageable que la guerre et elle repose sur l'idée d'intérêt national. Il est probable d'ailleurs que plus de fonds secrets sont dépensés sur le territoire français que de fonds français sur les territoires étrangers.

Dans le domaine intérieur, l'usage de fonds secrets soulève des critiques encore plus graves. Si certains servent à secourir des « misères cachées », ils sont l'exception. La plus grande partie est utilisée par les gouvernements pour soutenir leur politique : certains journaux, par exemple, trouvent là des ressources appréciables. Les fonds secrets servent aussi en matière de police, à rémunérer des indicateurs, dénonciateurs et autres personnages utiles, sinon recommandables. Il faut signaler que certains services de police disposent parfois de véritables « caisses noires », alimentées par des ressources occultes souvent peu avouables, qui viennent grossir d'autant les fonds secrets officiels. De telles pratiques ne sont pas seulement répréhensibles

moralement : elles sont dangereuses pour l'autorité gouvernementale, par l'indépendance qu'elles confèrent au service qui bénéficie d'un tel « auto-financement ».

**LE CONTROLE DE L'EXÉCUTION DU BUDGET A L'ÉTRANGER.** — Pour ne pas enfler démesurément l'exposé, on a surtout décrit dans les pages précédentes l'exécution du budget et son contrôle en France. Il serait intéressant de rapprocher cette procédure de celle suivie dans les Etats étrangers : mais ce rapprochement est difficile, car il suppose une connaissance approfondie des techniques administratives de chaque pays. Le trait le plus général à noter est que les ministres des Finances ont dans l'ensemble moins de pouvoirs à l'étranger qu'en France, dans le contrôle de l'exécution du budget. Ceci posé, on pourrait classer les pays étrangers en deux catégories : ceux qui disposent d'une Cour des Comptes et dont le mécanisme de contrôle subit plus ou moins l'influence française ; et ceux qui n'en possèdent pas, mais s'inspirent du système britannique du Contrôleur général.

1<sup>o</sup> *Les systèmes de contrôle de type français, basés sur une Cour des Comptes.* — On peut citer à cet égard l'Italie, la Belgique et les Pays-Bas. Dans ces trois pays existe une Cour des Comptes : mais son organisation et son rôle sont très variables et assez différents du système français.

En Italie, la Cour des Comptes a les plus grandes prérogatives. Elle juge non seulement les comptables, mais aussi les ordonnateurs. Surtout, ce sont les délégués de la Cour qui visent les engagements et les ordonnancements, et remplissent le rôle joué en France par les contrôleurs des dépenses engagées ; ainsi, ce sont des fonctionnaires dépendant de la Cour, et non du ministre des Finances, qui exercent l'essentiel du contrôle à priori. Le refus de visa est absolu en cas d'insuffisance de crédits ou fausse imputation : sinon, il y a appel à une section de la Cour, et la question peut être portée devant le Conseil des Ministres.

En Belgique aussi les titres de dépenses sont soumis en principe au visa de la Cour (mais les quatre cinquièmes y échappent en pratique). La Cour exerce son contrôle sur les ordonnateurs comme sur les comptables. Aux Pays-Bas, le contrôle des engagements est assuré dans chaque ministère par le chef du service de la comptabilité, qui dépend du ministre intéressé ; le ministre des Finances contrôle les ordonnancements, mais le ministre dépensier peut passer outre (le ministre des Finances adresse alors ses observations à la Cour des Comptes).

2<sup>o</sup> *Les systèmes de contrôle de type anglais, basés sur le Contrôleur général.* — En Grande-Bretagne, le contrôle est exercé essentiellement par le « Contrôleur auditeur général » nommé par la Couronne, qui ne peut être relevé de ses fonctions que sur une adresse commune des deux chambres. Il contrôle toutes les dépenses et autorise les virements du compte dit « de l'Echiquier » à la Banque d'Angleterre (où se rassemblent les recettes) au compte du Paymaster général (qui vise tous les paiements) en ce qui concerne les sommes nécessaires aux dépenses. Ses rapports servent de base au contrôle parlementaire, exercé par un Comité des comptes publics émanant du Parlement : ce comité est présidé par un membre de l'opposition ; il dispose de moyens d'investigations étendus.

Aux Etats-Unis, un « contrôleur général » est nommé pour quinze ans par le président, et ne peut être révoqué par le Congrès que dans des cas exceptionnels. Tout mandat portant répartition de crédits ou de fonds doit être nécessairement visé par lui. Il a d'immenses pouvoirs : en cours d'année, il peut arrêter le paiement de telle ou telle dépense et mettre en cause la responsabilité pécuniaire de l'agent qui l'a ordonnée ou effectuée. Il publie des rapports périodiques en cours d'exercice et adresse au Congrès un rapport général à la clôture de l'exercice. L'institution du contrôleur général américain, d'inspiration britannique à son origine, a subi profondément l'influence du système présidentiel américain.

Sur le contrôle des finances à l'étranger, cf. d'abord le livre de V. de MARCÉ, et les articles de A. LE HÉNAFF et R. JACOMET, cités plus haut, pp. 354-355. On se rapportera aussi aux t. X (1950) et XI-XII (1951) des *Annales des finances publiques*, revue de l'Institut de Droit comparé de l'Université de Paris, où sont publiés une série très importante de rapports consacrés à la pratique budgétaire dans différents pays étrangers (Grande-Bretagne, Etats-Unis, Italie, Allemagne, Pays-Bas, Belgique, Suisse et Suède). Sur le contrôle en Grande-Bretagne, l'ouvrage essentiel est B. CHUBB, *The control of public expenditures*, Oxford, 1952 ; G. WOLFF, *La Trésorerie britannique*, 1960, qui étudie en général l'institution originale de la Trésorerie ; cf. également S. H. BEER, *Treasury control*, Oxford, 1956, qui analyse surtout le rôle de coordination administrative que donne à la Trésorerie son action de contrôle.



## LIVRE II

# ÉTUDE PARTICULIÈRE DE LA FISCALITÉ

La fiscalité est l'ensemble des impôts. Dans les institutions financières, elle occupe une place essentielle, à un double point de vue. D'une part, les impôts constituent, on l'a déjà noté, la principale ressource publique, celle qui couvre de 80 à 90 % des dépenses publiques en France et dans les pays développés. D'autre part, c'est surtout par l'impôt que les citoyens sont en contact avec les institutions financières, et ce contact leur est très sensible : psychologiquement, tout ce qui touche à l'impôt a une grande importance. Économiquement et socialement, l'impôt est par ailleurs l'un des principaux moyens d'intervention de l'État. Il est donc naturel qu'après avoir brossé un tableau général des institutions financières, on fasse une analyse particulière de la fiscalité.

Cette analyse comportera deux parties. La première étudiera les problèmes communs à l'ensemble de la fiscalité, c'est-à-dire la théorie générale de l'impôt. La seconde décrira successivement les principaux impôts français, tels qu'ils existent à l'heure actuelle : il ne s'agira bien entendu que d'une description sommaire, la fiscalité des États modernes étant toujours très complexe. On n'oubliera pas, d'autre part, de rapprocher de ces développements les notions générales sur l'impôt données dans le cadre du tableau d'ensemble des institutions financières, p. 106 et suiv.



## PREMIÈRE PARTIE

# THÉORIE GÉNÉRALE DE L'IMPÔT

On décrira d'abord la technique administrative et financière de l'impôt, c'est-à-dire l'ensemble des moyens par lesquels l'impôt est établi et perçu, en essayant de déterminer dans quelle mesure ils sont efficaces. En second lieu, on fera une analyse sommaire des problèmes juridiques de l'impôt, le droit fiscal ayant des caractères originaux ; il faut insister particulièrement à cet égard sur le contentieux fiscal. Enfin, on essaiera de préciser, en troisième lieu, les éléments socio-économiques qui conduisent à l'adoption de tel système fiscal plutôt que de tel autre, car les institutions fiscales, pas plus que les institutions politiques, administratives, civiles, etc., ne sont le fruit d'une génération spontanée : cette dernière étude est une esquisse de sociologie de l'impôt.



## CHAPITRE PREMIER

### LA TECHNIQUE DE L'IMPOT

La technique de l'impôt, c'est l'ensemble des opérations par lesquelles l'impôt est établi et perçu. La description de ces différentes opérations sera faite dans la section I de ce chapitre. Mais on ne peut se borner à cette description, qui doit être complétée par l'analyse des résultats des opérations en question, c'est-à-dire de l'application pratique de l'impôt, ce qui pose des problèmes importants et difficiles, notamment ceux de l'incidence, de la répercussion et de la fraude : tel sera l'objet de la section II.

#### SECTION I. — L'établissement de l'impôt

L'établissement de l'impôt se fait en plusieurs étapes. Il faut d'abord déterminer la matière imposable et la mesurer avec précision : on appelle opérations relatives à « l'assiette » de l'impôt celles qui se rattachent à cette première procédure. Une fois la matière imposable ainsi évaluée, on calcule en fonction d'elle la somme que le contribuable doit payer : c'est la « liquidation » de l'impôt, qui pose essentiellement le problème de son taux, de son tarif. Enfin, il reste à faire passer la somme ainsi fixée des poches du contribuable dans les coffres du Trésor : tel est le « recouvrement ».

#### § 1. L'ASSIETTE DE L'IMPOT

L'assiette de l'impôt peut se définir « ce sur quoi repose l'impôt », sur quoi il est « assis ». Asseoir l'impôt, c'est d'abord déterminer quelles sont les matières imposables, c'est ensuite mesurer dans chaque cas la quantité de matière imposable à laquelle doit précisément s'appliquer l'impôt.

### A) *La détermination des matières imposables*

On peut dégager à cet égard deux règles générales, qui se retrouvent dans presque tous les systèmes fiscaux. D'une part, les matières imposables sont nombreuses ; d'autre part, elles sont diverses.

a) LA MULTIPLICITÉ DES MATIÈRES IMPOSABLES. — Dans les systèmes fiscaux primitifs, l'impôt est parfois unique : chaque citoyen paie une certaine somme à l'Etat. C'est l'impôt par tête, ou « capitation ». Dans les systèmes fiscaux modernes, au contraire, il n'y a jamais un seul impôt : les matières imposables sont multiples. Certains théoriciens prônent l'impôt unique : mais ils ne sont pas suivis.

1° *Les théories de l'impôt unique.* — Elles sont assez nombreuses. On citera d'abord la théorie de l'impôt unique foncier, conçue par les Physiocrates au XVIII<sup>e</sup> siècle. Ils estimaient que la terre était la seule source de toutes les richesses, parce qu'elle donne seule un « produit net », où l'on retrouve plus que le travail et le capital incorporés. Par conséquent les impôts ne peuvent frapper en définitive que le produit net foncier : par le jeu de l'incidence et de la répercussion (cf. plus loin, p. 406), tous les impôts finissent donc par retomber sur lui. Dans ces conditions, il est préférable de frapper directement ce produit net par un impôt unique.

Une seconde théorie est celle de l'impôt unique sur les matières premières, qui apparaissait à M. Thiers le meilleur système fiscal possible : cette doctrine est le reflet de la période d'industrialisation où elle fut conçue. On en peut rapprocher la théorie moderne, développée au lendemain de la seconde guerre mondiale par un industriel français, M. Schueller : l'impôt unique sur l'énergie. Comme tous les produits nécessitent une part d'énergie pour leur fabrication, on imposerait les sources de cette énergie (charbon, pétrole, électricité, etc.) ; l'impôt se répercuterait dans les prix et serait payé par les consommateurs. Ce système d'impôt « au compteur » permettrait de supprimer les déclarations et la paperasserie fiscale. Il éviterait pratiquement la fraude, les sources d'énergie étant trop visibles pour être dissimulées.

Au début du siècle, certains théoriciens socialistes défendaient une troisième thèse, celle de l'impôt unique sur le revenu. Ils étaient très opposés aux impôts indirects sur la dépense, qu'ils jugeaient injustes, parce que supportés essentiellement par les pauvres (qui dépensent, en proportion de leurs revenus, plus que les riches en objets de consommation courante) et impossibles à « personnaliser » (cf. plus loin, p. 387). L'impôt unique sur le revenu, à caractère progressif, leur apparaissait le seul juste et le seul capable d'aboutir à une égalisation des revenus : il devait donc se substituer à tous les autres.

2° *La multiplicité pratique des impôts.* — A part le cas de la capitation primitive, aucun pays n'a jamais appliqué un système d'impôt unique. Cela ne tient pas seulement aux défauts des différentes théories précédentes, mais aux inconvénients de tout impôt unique, quel qu'il soit.

La théorie des physiocrates n'est plus à réfuter, parce que personne n'y croit plus. Nul ne pense plus que la terre seule soit productive, dans un siècle où les inventions techniques de l'industrie ont transformé le monde. Dans les pays les plus développés, on est porté au contraire à détaxer les revenus de la terre, car il faut aider l'agriculture, où la productivité est plus aléatoire que dans l'industrie. La théorie de l'impôt unique sur le revenu n'est pas plus soutenue parce que le montant d'un tel impôt serait trop élevé pour que les contribuables le supportent ; même la fiscalité des pays socialistes est établie sur d'autres bases : il est symptomatique qu'en U.R.S.S. les impôts sur le revenu tendent au contraire à être supprimés au profit des impôts sur la dépense. Seule, la théorie de l'impôt sur l'énergie compte encore des partisans, parce qu'elle est plus récente. Ses détracteurs font remarquer qu'en pesant uniquement sur l'énergie mécanique, non sur l'énergie humaine, cet impôt pénaliserait les entreprises modernes au profit des formes archaïques de production : il favoriserait la brouette ou la charrue à bœufs, non taxées, et défavoriserait le tracteur. A quoi ses partisans répliquent que l'emploi de l'énergie moderne est trop productif pour qu'on puisse s'en passer : l'impôt ne pourrait empêcher le mouvement irrésistible qui pousse en ce sens. D'autre part, le système fiscal actuel,

même si l'on tient compte du dégrèvement des amortissements, fait peser sur les entreprises de lourdes charges lors de l'acquisition d'une machine nouvelle, quel que soit le mode de financement choisi. Dans la mesure où ces charges seraient supprimées, une marge serait dégagée, à l'intérieur de laquelle le prix de l'énergie pourrait augmenter sans que soit pour autant freiné le développement de la mécanisation.

D'autres objections ont été adressées à l'impôt sur l'énergie. Objections d'ordre économique : la modification des prix et des rapports de prix que provoquerait la mise en place du système ne manquerait pas d'entraîner un bouleversement de la structure économique, à moins de n'envisager qu'une application partielle ou progressive qui ferait sans doute perdre à la réforme ses avantages de simplification. Objections d'ordre social : l'impôt sur l'énergie peut difficilement être « personnalisé » et adapté à la situation individuelle du contribuable, notamment à sa situation de famille. Objections d'ordre technique enfin : l'assiette d'un tel impôt pose de délicats problèmes (problème de l'autoconsommation des produits énergétiques, et surtout problème de la détaxation des exportations et de la taxation des importations : une telle réforme se concilierait mal avec les exigences d'harmonisation des fiscalités européennes).

De toute façon, répétons-le, le vrai problème n'est pas là. Tout impôt unique, si parfait qu'il soit en son principe, est mauvais. D'abord, à cause de l'imperfection inévitable de son application. Dans un système d'impôts multiples, les défauts d'application de chaque impôt se corrigent dans une certaine mesure les uns par les autres : ils ne jouent pas dans le même sens. L'impôt unique serait un impôt dont les défauts iraient à sens unique. Il en résulterait des injustices très profondes, et des distorsions économiques très graves. « Impôt unique, impôt inique », disait Voltaire. D'autre part, il est bon que le poids de l'impôt soit assez diffus pour atténuer la résistance psychologique du contribuable, pour réaliser une certaine « anesthésie fiscale » ; les impôts multiples vont en ce sens ; pas l'impôt unique.

b) LA DIVERSITÉ DES MATIÈRES IMPOSABLES. — L'impôt frappe toujours, en définitive, les revenus ou la fortune du contri-

buable : revenus et fortune sont donc, en dernière analyse, les seules matières imposables « finales ». Mais on peut les atteindre de façons très diverses, toutes ces techniques se classant en deux grandes catégories, on l'a vu : l'amputation directe des revenus ou de la fortune ; l'imposition indirecte du revenu ou de la fortune, à l'occasion des emplois qu'on en fait (cf. p. 123 et suiv.).

1<sup>o</sup> *Les impôts directs sur le revenu et la fortune.* — Ils sont calculés sur le montant même des revenus ou des capitaux détenus par le contribuable. Le plus répandu d'entre eux est l'impôt annuel sur le revenu qui porte sur l'ensemble des revenus touchés par le contribuable entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre (par exemple : d'autres dates limites d'année fiscale peuvent exister).

α) *Les impôts sur le revenu.* — On distingue deux grandes catégories d'impôts sur le revenu. On peut d'abord frapper séparément chaque catégorie de revenus (revenu foncier, bénéfices industriels et commerciaux, salaires, etc.) d'impôts particuliers spécialement adaptés à la catégorie en question : on appelle « cédules » ces catégories de revenus, et « cédulaires », les impôts en question. On peut aussi frapper l'ensemble des revenus du contribuable, quelles qu'en soient les sources, même diverses, par un impôt synthétique, général : on verra plus loin que seul un tel impôt peut être profondément « personnalisé » (cf. p. 387).

On trouve dans certains pays un impôt annuel sur la fortune. Il s'agit en réalité d'un impôt qui porte sur le revenu (car son taux est très bas), mais qui est calculé d'après le capital (cf. p. 124). Il joue généralement le rôle d'un impôt complémentaire de l'impôt sur le revenu. Des impôts particuliers, frappant la détention de tel ou tel élément de fortune existent également : par exemple, la « vignette » sur les automobiles, les taxes sur les chiens ou les pianos. Mais ils peuvent être aussi considérés comme des impôts sur le revenu calculés d'après la « méthode indiciaire » : la détention de tel bien particulier étant considérée comme l'indice d'un certain niveau de revenu.

β) *Les impôts sur le capital.* — Les impôts sur le capital proprement dit ne sont pas annuels, réguliers, comme les précédents : ils sont perçus irrégulièrement. On en distingue trois

catégories : 1<sup>o</sup> d'abord, les impôts qui frappent le capital quand il passe d'un patrimoine dans un autre (droits de mutation) ; 2<sup>o</sup> ensuite, les impôts frappent les « gains de fortune », c'est-à-dire les accroissements exceptionnels du capital (plus-values, bénéfiques boursiers, gains de loteries, etc.) ; 3<sup>o</sup> enfin, les prélèvements sur l'ensemble de la fortune des citoyens, faits dans des circonstances exceptionnelles et rares (pour la reconstruction au lendemain d'une guerre, par exemple). Sur ces différents impôts sur le capital, cf. les développements des pp. 124-125 et 624 et suiv.

2<sup>o</sup> *Les impôts indirects sur la dépense.* — Les impôts indirects sur la dépense frappent, on l'a dit, les emplois du revenu et du capital. Ils ont pris d'abord historiquement la forme d'impôts particuliers sur la dépense, appliqués à tels ou tels produits : droits de consommation (appelés parfois « accises ») sur l'alcool, le sel, l'huile, etc. ; droits de douanes à l'entrée ou à la sortie des marchandises, etc. C'est seulement dans des systèmes économiques et politiques très développés, où les comptabilités sont perfectionnées, où l'administration a d'importants moyens de vérifications, qu'on a pu établir un impôt général sur la dépense du type « taxe sur le chiffre d'affaire » : le principe d'un tel impôt est qu'il frappe tous les produits.

Cet impôt général sur la dépense (taxe sur le chiffre d'affaire) peut être aménagé de plusieurs façons. Trois grands types d'imposition doivent être distingués à cet égard : les impôts cumulatifs, les impôts non cumulatifs, et les taxes uniques. Un exemple fera mieux comprendre cette distinction. Soit un circuit économique simplifié composé d'un fabricant de caoutchouc qui livre sa matière première (100) à un producteur de bottes, qui cède sa production (200) à un grossiste, lequel transmet le produit (300) à un détaillant qui le vend (400) à son client. Supposons que l'Etat veuille récupérer 100 d'impôt sur ce circuit, en demandant à chacun des quatre agents économiques d'en collecter une partie. Il a trois moyens d'y arriver.

α) Les taxes uniques. — Les taxes uniques ne sont perçues qu'une seule fois, à un seul stade. Elles peuvent frapper les produits soit au début du circuit commercial (taxes à la production), soit à la fin (taxes à la consommation). Le taux des

taxes uniques est plus élevé que celui des taxes en cascade, puisqu'il n'y a pas de superposition. Dans l'exemple précité, la taxe à la production devrait être de 100 %, la taxe à la consommation de 25 %.

Le système des taxes uniques, dont le taux est généralement différent pour chaque produit, est la forme primitive de l'impôt sur la dépense. Les impôts particuliers sur la dépense étaient en général des taxes uniques. Il est très rare, au contraire, qu'un impôt général sur la dépense prenne la forme de taxes uniques. Celles-ci y présentent en général un caractère exceptionnel; elles frappent quelques produits particuliers, qu'on a voulu faire échapper au système de taxation général, qui est l'un ou l'autre des deux suivants.

β) Le système cumulatif. — Dans le cadre d'un système cumulatif (appelé aussi système en « cascade »), chaque transaction successive portant sur un même produit, est frappée d'un impôt. Le taux d'imposition est uniforme, sans déduction des impôts payés aux stades antérieurs. Dans l'hypothèse que nous avons choisie, le taux de l'impôt devrait être à peu près de 9 %. La facture du fabricant de caoutchouc, acquittée par le producteur de bottes, serait de 109 (100 de valeur ajoutée + 9 d'impôts); celle du producteur de bottes, acquittée par le grossiste, d'environ 228 (109 + 100 de valeur ajoutée + 9 % de 209); celle du grossiste, acquittée par le détaillant, d'environ 358 (228 + 100 de valeur ajoutée + 9 % de 328); enfin, celle du détaillant, acquittée par le client, d'environ 500 (358 + 100 de valeur ajoutée + 9 % de 458).

On voit qu'à chaque stade (sauf le premier), la base d'imposition est le total du prix de vente, impôts antérieurs compris. Il y a donc un effet de cumul de l'impôt sur lui-même. Plus l'impôt antérieurement collecté est important et plus la base d'imposition au stade ultérieur s'élargit. Ainsi sont avantagés les circuits « courts », où peu d'intermédiaires séparent le producteur du consommateur, et désavantagés les circuits longs.

β) Le système non cumulatif. — Dans le cadre d'un système non cumulatif, chaque transaction est, comme dans le premier système, frappée à un taux d'imposition uniforme : mais chaque redevable déduit de l'impôt qu'il doit les impôts payés

aux stades antérieurs. Dans l'hypothèse que nous avons choisie, le taux de l'impôt devrait être de 25 %. La première facture serait de 125 : 100 de valeur ajoutée + 25 d'impôt ; la seconde de 250 : 125 + 100 de valeur ajoutée + (50 - 25) = 25 d'impôt ; la troisième de 375 : 250 + 100 de valeur ajoutée (+ 75 - 50) = 25 d'impôt ; la quatrième de 500 : 375 + 100 de valeur ajoutée + (100 - 75) = 25 d'impôt, comme on le voit ci-après.

| Circuit économique simplifié            | Prix de vente hors taxe | Impôt général de consommation |                               |                             |                       |                               |                             |
|---|-------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------------------|-----------------------------|
|   |                         | Système cumulatif             |                               |                             | Système non-cumulatif |                               |                             |
|   |                         | Taux de l'impôt               | Impôt dû par chaque redevable | Prix de vente impôt compris | Taux de l'impôt       | Impôt dû par chaque redevable | Prix de vente impôt compris |
| <b>Production :</b>                     |                         |                               |                               |                             |                       |                               |                             |
| Fabricant caoutchouc                    | 100                     | 9 %                           | 9                             | 109                         | 25 %                  | 25                            | 125                         |
| Producteur de bottes                    | 200                     | 9 -                           | 19                            | 228                         | 25 -                  | 50 - 25 = 25                  | 250                         |
| <b>Distribution :</b>                   |                         |                               |                               |                             |                       |                               |                             |
| Grossiste .....                         | 300                     | 9 -                           | 30                            | 358                         | 25 -                  | 75 - 50 = 25                  | 375                         |
| Détaillant .....                        | 400                     | 9 -                           | 42                            | 500                         | 25 -                  | 100 - 75 = 25                 | 500                         |
| <b>TOTAL des impôts collectés .....</b> |                         |                               | 100                           |                             |                       | 100                           |                             |

On voit que, par le jeu de ce mécanisme, chaque redevable a collecté un impôt dont la base a été, en définitive, non pas son prix de vente, mais la valeur qu'il a ajoutée au produit vendu. Cette valeur ajoutée, dans l'exemple choisi (purement théorique, bien sûr) est égale à 100 pour tous les redevables et c'est pourquoi chacun d'entre eux a dû collecter la même somme, soit 25. Le mérite du système est de garder une « neutralité » fiscale : il n'avantage ni les circuits courts, ni les circuits longs.

### B) L'évaluation de la matière imposable

Une fois définie la matière sur laquelle on va « asseoir » l'impôt, il faut mesurer celle-ci avec autant d'exactitude que possible, puisque sa quantité, son poids ou sa valeur vont déterminer le montant de l'impôt. C'est l'opération la plus

difficile de toute la technique fiscale : le contribuable ayant naturellement tendance à dissimuler la matière imposable aux investigations du fisc.

Les procédés d'évaluation de la matière imposable sont nombreux. On peut les grouper en deux catégories. Les uns reposent sur le témoignage ; la matière imposable est connue du fisc par la déclaration faite par ceux qui la détiennent ou qui l'ont détenue avant de la remettre au contribuable. Les autres ont un caractère plus matériel et moins direct : le fisc s'appuie ici sur des indices qui font présumer la consistance de la matière imposable ; il renonce alors en fait à connaître exactement le montant de la vraie matière imposable ; il se contente d'une approximation à caractère plus ou moins automatique. Ces derniers procédés n'excluent pas nécessairement d'ailleurs la déclaration du contribuable : mais celle-ci, au lieu de porter sur la matière imposable, porte sur certains des indices à partir desquels l'administration fiscale détermine elle-même la matière imposable.

a) ÉVALUATION INDIRECTE PAR PRÉSOMPTION. — On évalue la matière imposable de façon plus ou moins approximative, en se fondant sur des indices. Il faut cependant distinguer les signes extérieurs ou indices proprement dits, et les procédés dérivés, tels que le forfait ou l'évaluation administrative.

1<sup>o</sup> *Les signes extérieurs ou indices.* — Dans ce système, le fisc renonce à connaître la quantité réelle de matière imposable détenue par le contribuable, pour s'en tenir à une quantité supposée, telle qu'elle semble ressortir de certains signes extérieurs nettement apparents, appelés indices : d'où le nom de « méthode indiciaire », parfois donné à ce mode d'évaluation. Ainsi, partant de cette idée que plus les ressources d'un homme sont importantes, plus grand est son appartement, on calculera l'impôt sur le revenu d'après la valeur locative de la résidence principale, ou même d'après le nombre de ses portes et fenêtres. Dans les impôts sur la dépense, les droits « spécifiques » (au poids, à la dimension, etc.) sont des impôts indiciaires : ces éléments étant le signe extérieur de la valeur du produit.

Les signes extérieurs ont le grand avantage de la simplicité : les contacts entre le fisc et le contribuable sont réduits au

minimum, ainsi que les vérifications et les contrôles. La liberté du contribuable est donc satisfaite, de même que la règle de l'économie des frais de perception. Après avoir été abandonnés, parce que considérés comme injustes et improductifs, ils tendent aujourd'hui à renaître, comme moyen d'empêcher la fraude.

2° *Les forfaits.* — Le forfait est un accord entre le contribuable et le fisc attribuant à la matière imposable une valeur supposée, valable pour une certaine période. Le forfait implique, comme les signes extérieurs, que le fisc a renoncé à évaluer le montant exact de la matière imposable ; cependant, il s'efforce de serrer celle-ci d'aussi près que possible, en s'appuyant sur des présomptions et parfois sur des éléments déclarés par le contribuable. La possibilité de renonciation au forfait par le contribuable évite que le revenu forfaitaire soit supérieur au revenu réel ; sinon, le contribuable repousse le forfait.

3° *L'évaluation administrative.* — L'administration fiscale fixe elle-même la quantité de la matière imposable détenue par le contribuable, qui va servir de base à l'impôt. Pour faire cette évaluation, le fisc s'appuie sur tous les éléments qui peuvent venir à sa connaissance y compris le cas échéant, une déclaration du contribuable portant sur son train de vie, ses recettes brutes, etc.

Le défaut essentiel du système réside en son arbitraire : le contribuable peut contester l'évaluation, mais il lui appartient alors de faire la preuve de son inexactitude. L'évaluation administrative renverse ainsi la charge de la preuve. Aussi cette procédure est-elle assez peu employée. On l'utilise surtout à titre de sanction, lorsque le contribuable s'est refusé à l'application d'un autre mode d'évaluation prévu par la loi (défaut de déclaration, par exemple). Ou bien, il s'agit d'une évaluation très réglementée, dans laquelle le contribuable bénéficie de beaucoup de garanties : tel est le cas en France pour l'évaluation du revenu des professions non commerciales, sur option de l'intéressé.

b) *EVALUATION DIRECTE PAR TÉMOIGNAGE.* — Le fisc va obliger ceux qui connaissent le montant de la matière imposable à lui en déclarer le chiffre réel. On dit parfois que l'impôt est basé sur le revenu réel et non sur un revenu présumé : mais cela

n'est vrai que si les témoignages sont sincères, ce qui ne se produit pas toujours. Deux cas bien différents sont à distinguer : ou bien la matière imposable est déclarée par un tiers, ou elle est déclarée par le contribuable lui-même.

1<sup>o</sup> *La déclaration par un tiers.* — La quantité de matière imposable détenue par le contribuable est déclarée au fisc par une tierce personne, que sa position met au courant de la situation exacte du contribuable : le patron déclare les salaires qu'il verse à ses employés ; l'éditeur, les droits d'auteurs qu'il remet aux écrivains ; la société, les jetons de présence qu'elle distribue à ses administrateurs ; le locataire, les loyers qu'il règle à son propriétaire ; le débiteur, les dettes dont il s'acquitte auprès de ses créanciers ; etc.

Le système présente évidemment de très grands avantages. La fraude n'est pas à craindre, parce que le déclarant n'a point d'intérêt à tromper le fisc : pourquoi risquerait-il de lourdes pénalités, alors qu'il s'agit d'un impôt qui ne le concerne pas personnellement ? Au contraire, il a parfois un intérêt direct à faire une exacte déclaration : par exemple, seuls les salaires déclarés peuvent venir en déduction des bénéfices de l'entreprise pour ses propres impôts, de sorte qu'un patron qui ferait une déclaration trop faible paierait lui-même l'impôt, au titre des bénéfices industriels ou commerciaux, sur la portion de salaires dissimulés.

Au fond, la déclaration par un tiers n'a qu'un seul défaut, celui de ne pas pouvoir être généralisée. Car elle suppose qu'un tiers connaisse avec précision la matière imposable détenue par une personne, ce qui n'a pas lieu dans tous les cas. Tous les revenus des professions indépendantes, notamment (avocats, industriels, commerçants, agriculteurs) échappent à cette hypothèse. Sans doute, de nombreuses personnes — les clients — connaissent-elles une partie des revenus du contribuable : mais il est matériellement impossible de faire déclarer cette portion par chacune d'elles, et de totaliser ensuite les déclarations. Tout au plus peut-on procéder par sondages, ce qui permet un contrôle assez efficace : mais il s'agit alors d'un moyen de lutte contre la fraude, plutôt que d'évaluation directe de la matière imposable.

2° *La déclaration par le contribuable.* — Après la « dénonciation fiscale » que représente le système précédent, voici la « confession fiscale » : le contribuable avoue lui-même au fisc la quantité de matière imposable qu'il détient. Seule de tous les procédés d'évaluation, cette déclaration par le contribuable est applicable d'une façon générale à toutes les matières imposables et non pas à certaines d'entre elles seulement. Aussi la déclaration devient-elle le moyen normal d'évaluer la matière imposable, le jour où l'on écarte les systèmes indiciaires et forfaitaires : telle a été précisément l'évolution du système fiscal français en 1914-1917.

Mais elle repose essentiellement sur la sincérité des individus dans leurs rapports avec le fisc. Cette sincérité laisse beaucoup à désirer. Le contribuable s'efforce de faire échapper à l'impôt le maximum de ses revenus, et la déclaration est établie par lui, non pour indiquer à l'Etat la quantité de matière imposable, mais au contraire pour la dissimuler. On tente de remédier à cela en entourant la déclaration d'une multiplicité de vérifications et de contrôles, et en obligeant à l'accompagner de justifications précises. Tel est le système connu en France, pour les impôts sur le revenu, sous le nom de « déclaration contrôlée ». On verra plus loin qu'il n'est pas satisfaisant.

## § 2. LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

Liquider un impôt, c'est calculer la somme due par le contribuable, une fois connue la quantité de matière imposable que celui-ci détient. La plupart du temps, ce résultat s'obtient par l'application du tarif fixé par la loi. Mais il ne s'agit point seulement, comme on pourrait le penser, d'un problème mathématique. Bien au contraire, c'est à propos de la détermination du taux de l'impôt qu'intervient la notion de personnalisation, forme moderne de l'égalité fiscale.

### A) *La détermination du taux de l'impôt*

Deux grands procédés s'opposent théoriquement à cet égard : la quotité et la répartition ; pratiquement, le premier est seul adopté aujourd'hui dans les Etats modernes. Mais le

taux réel de l'impôt est souvent différent du taux apparent, par le jeu des déductions, réductions ou majorations.

a) IMPÔT DE QUOTITÉ ET IMPÔT DE RÉPARTITION. — La distinction de ces procédés est intéressante pour l'histoire de l'impôt ; mais elle a aujourd'hui perdu de son intérêt.

1<sup>o</sup> *La distinction de la quotité et de la répartition.* — Dans le système de la quotité, le taux de l'impôt est déterminé à l'avance par le législateur. Il est invariable, quelle que soit la quantité totale de matière imposable détenue par l'ensemble des contribuables du pays. On ne connaît pas le rendement global de l'impôt, qui dépend précisément de cette quantité de matière imposable.

Dans le système de la répartition, au contraire, l'Etat fixe à l'avance le rendement global de l'impôt : il détermine la somme totale qu'il veut recevoir au titre de telle contribution. Cette somme est ensuite répartie entre les départements, chacun d'eux se voyant astreint à en verser un certain contingent. Puis, à l'intérieur de chaque département, ce contingent est lui-même réparti entre les arrondissements ; à l'intérieur de chaque arrondissement, entre les communes ; enfin, à l'intérieur de chaque commune, entre les contribuables. Le taux de l'impôt n'est donc pas établi à l'avance ; il résulte seulement de l'ensemble de l'opération. Pour le connaître, il faut diviser par le contingent de chaque contribuable la quantité de matière imposable qu'il possède. Mais en réalité ce taux ne joue aucun rôle dans la liquidation ; celle-ci se fait simplement par le mécanisme de la répartition successive des contingents.

2<sup>o</sup> *La valeur respective des deux procédés.* — La répartition a deux avantages. D'une part, elle assure à l'Etat les sommes exactes dont il a besoin. D'autre part, elle neutralise les effets de la fraude : si certains contribuables parviennent à dissimuler, les autres verront augmenter proportionnellement leurs contingents. Il y a d'ailleurs peu de fraude, en pratique, car la répartition à l'échelon local est faite avec la participation des contribuables, qui se connaissent bien les uns les autres, et qui ont tout intérêt à apprécier exactement la matière imposable détenue par leurs congénères.

Le défaut essentiel de la répartition réside dans la multipli-

cation des erreurs de calcul les unes par les autres, à chacune des sous-répartitions : ainsi une erreur légère dans la détermination des contingents départementaux s'amplifie par une autre erreur dans l'établissement des contingents d'arrondissements, et ainsi de suite. Finalement, on arrive à des écarts formidables entre les impôts exigés de chaque contribuable : selon Allix, pendant la période 1881-1889, alors que l'impôt foncier français demeurait encore un impôt de répartition dont le taux moyen était de 3,07 %, les contribuables de certaines communes ne payaient que 0,15 % de leur revenu, alors que ceux d'autres communes devaient supporter une charge de 42,21 %.

b) DÉDUCTIONS, RÉDUCTIONS OU MAJORATIONS. — Le taux nominal de l'impôt ne correspond pas toujours à son taux réel, car il intervient souvent des déductions, réductions ou majorations. L'ensemble formé par le taux nominal, les déductions, réductions ou majorations constitue le « tarif » de l'impôt.

1<sup>o</sup> *Les déductions ou abattements.* — Les déductions ou abattements interviennent avant l'application de l'impôt à la matière imposable : ils consistent à diminuer la base d'imposition.

On appelle « abatement à la base » une déduction générale appliquée dans tous les cas à la matière imposable. Il existe ainsi un abatement à la base dans les impôts sur le revenu en France, en Grande-Bretagne, aux États-Unis, en Allemagne, etc. L'idée qui le justifie est celle d'un « minimum vital », correspondant à la fraction de revenu nécessaire pour que le contribuable puisse vivre : il est normal que ce minimum vital échappe à l'impôt. Le système de l'abattement à la base a pour effet de réduire le taux réel de l'impôt, et cela d'autant plus que le revenu du contribuable est plus faible. Il en résulte une sorte de progressivité élémentaire (cf. plus loin, p. 388).

L'abattement à la base est souvent complété par des déductions pour charges de famille : on ampute le revenu imposable (au-delà de l'abattement à la base), d'une certaine somme par enfant à charge par exemple, d'une somme pour le conjoint à charge, d'une somme pour les parents à charge, etc. Ces déductions étant fixes, quel que soit le montant du revenu taxable — comme l'abattement à la base — elles sont d'autant plus profitables aux petits contribuables.

2<sup>o</sup> *Les réductions et les majorations.* — Les réductions et les majorations interviennent après l'application du taux de l'impôt à la matière imposable. L'impôt ayant été calculé, son montant est réduit ou augmenté d'un certain pourcentage. A la différence des déductions ou abattements, les réductions et les majorations sont proportionnelles à l'importance de l'impôt, donc de la matière imposable : les petits contribuables ne sont pas avantagés ici, par rapport aux gros.

On trouve ainsi des réductions pour charges de famille (à la place des déductions, dans certains systèmes fiscaux), des majorations frappant les célibataires ou les ménages sans enfant, des majorations frappant les contribuables négligents ou fraudeurs (retard ou insuffisance de déclaration), etc.

### B) *La personnalisation de l'impôt*

Déductions, réductions ou majorations servent la plupart du temps à personnaliser l'impôt, c'est-à-dire à tenir compte de la situation personnelle du contribuable. On a déjà montré que cette personnalisation est une des formes modernes de l'égalité fiscale (cf. p. 112). Mais ce problème de la personnalisation doit être ici repris dans son ensemble.

D'une façon générale, un impôt est dit « personnel » si son taux varie en fonction de la personne du contribuable. Un impôt est dit « réel », au contraire, si la personne du contribuable n'intervient pas dans sa liquidation, la matière (*res*) imposable étant seule prise en considération. Les deux grandes techniques de personnalisation sont la progressivité et la discrimination.

a) LA PROGRESSIVITÉ DE L'IMPÔT. — On appelle proportionnel l'impôt dont le taux demeure fixe, quelle que soit la quantité de matière imposable détenue par le contribuable ; et progressif, celui dont le taux augmente au fur et à mesure que s'accroît la dite quantité de matière imposable. La progressivité constitue l'un des moyens les plus efficaces de la personnalisation de l'impôt. Elle est fondée sur la théorie de l'utilité marginale (cf. p. 113). Acceptée par presque tout le monde, à l'heure actuelle, elle a fait au contraire l'objet de très vives controverses en France, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle et au début

du  $xx^e$  siècle, lorsqu'il était question de l'introduire dans l'impôt général sur le revenu.

1<sup>o</sup> *Progressivité globale.* — Il y a progressivité globale lorsque la totalité de la matière imposable détenue par le contribuable est frappée d'un taux unique, ce taux de l'impôt étant d'autant plus élevé que cette quantité est plus grande. Par exemple, un revenu de 0 à 5 000 F paiera 10 % ; un revenu de 5 000 à 10 000, 15 % ; un revenu de 10 000 à 20 000, 20 % ; un revenu au-delà de 20 000, 30 % ; etc. L'inconvénient majeur du système réside dans l'injustice qu'il fait naître aux frontières de chaque palier. Supposons deux personnes ayant respectivement 19 500 F et 20 500 F de revenus : dans l'exemple précédent, la première paiera 3 900 F d'impôts, et la seconde 6 150 F ; une différence de 1 000 F de revenus entraîne une différence de 2 250 F d'impôts

2<sup>o</sup> *Progressivité par tranches.* — La progressivité par tranches a le mérite d'éviter les inconvénients en question. Au lieu d'appliquer à la totalité de la matière imposable un taux unique, on la décompose en un certain nombre de tranches, dont chacune est frappée d'un taux différent, les tranches supérieures étant soumises à un taux plus élevé. Dans l'hypothèse précédente, un revenu de 20 000 F paierait, par exemple :

- pour la première tranche (0 à 5 000 F) : 10 %, soit 500 F ;
- pour la seconde (5 000 à 10 000) : 15 %, soit 750 F ;
- pour la troisième (10 000 à 20 000) : 20 %, soit 2 000 F ;
- au total : 3 250 F.

On calculerait de la même façon qu'un revenu de 19 000 F paierait 3 050 F : pour un écart de 1 000 F de revenu, l'écart d'impôt est de 200 F, ce qui devient équitable.

3<sup>o</sup> *Abattement à la base et progression atténuée.* — Le système de l'abattement à la base consiste, on l'a vu, à ne point soumettre à l'impôt une certaine portion du revenu, fixée à une somme invariable. C'est le procédé normal pour réaliser l'exemption fiscale du minimum vital, qui est l'une des conséquences de la personnalisation de l'impôt : la portion des revenus du contribuable qui lui est absolument nécessaire pour assurer sa propre subsistance échappant complètement au fisc. L'idée n'est d'ail-

leurs pas très satisfaisante au point de vue de l'égalité fiscale, quoi qu'on en pense. Si le minimum vital est fixé à 500 F par mois, il est parfaitement normal de dispenser de toute contribution celui qui perçoit un revenu inférieur ou égal à cette somme. Mais il l'est beaucoup moins d'exempter d'impôt une tranche de 500 F au sein d'un revenu de 100 000 F, car le dit impôt serait payé en tout état de cause par imputation sur la seconde tranche du revenu en question, sans aucun prélèvement sur le minimum vital.

Une progressivité atténuée résulte de l'abattement à la base. Supposons un impôt au taux apparent de 10 %, avec un abattement à la base de 1 000 F. Le tableau suivant montre la progression du taux réel de l'impôt au fur et à mesure de l'élévation du revenu.

| Revenu perçu | Impôt payé | Taux réel |
|--------------|------------|-----------|
| 1 000        | 0          | 0         |
| 1 100        | 10         | 0,09      |
| 1 500        | 50         | 3,33      |
| 2 000        | 100        | 5         |
| 3 000        | 200        | 6,66      |
| 5 000        | 400        | 8         |
| 10 000       | 900        | 9         |
| 20 000       | 1 900      | 9,5       |
| 50 000       | 4 900      | 9,8       |
| 100 000      | 9 900      | 9,9       |

Plus le revenu s'élève, plus le taux réel de l'impôt se rapproche du taux apparent de 10 %, mais sans jamais l'atteindre : sa courbe est une asymptote.

4° *La progressivité dans l'impôt sur la dépense.* — Pendant longtemps, on a pensé que la progressivité n'était applicable qu'aux impôts sur le revenu et sur la fortune (cf. à ce dernier point de vue, la progressivité de certains droits de succession), et non à l'impôt sur la dépense : on considérait que ce dernier ne pouvait être ainsi personnalisé. On tend à écarter aujourd'hui cette conception primitive. En effet, plus les revenus d'un individu sont élevés, plus la part de ses dépenses de première

nécessité est faible, plus celle de ses dépenses de luxe est grande. On peut ainsi, par des enquêtes sociologiques, classer de façon assez précise les différentes catégories de produits, selon l'importance qu'ils ont dans les budgets familiaux, aux différents niveaux de revenus. En discriminant les taux des impôts sur la dépense suivant ces catégories de produits, on réalise une véritable progressivité. Citons à ce propos la « Purchase tax » britannique, qui comporte quatre taux, selon le degré de nécessité des produits : 5, 15, 30 et 60 %. Certes, cette progressivité de l'impôt sur la dépense est approximative. Sur le papier, elle est moins satisfaisante que celle établie dans l'impôt sur le revenu : mais en pratique, la fraude rend souvent celle-ci encore plus imprécise.

Dans les systèmes fiscaux primitifs, où n'existent seulement que des impôts particuliers, il y a progressivité s'ils frappent seulement des objets de luxe : il y a au contraire « progressivité à rebours » s'ils frappent seulement les objets de consommation courante.

b) LA DISCRIMINATION DE L'IMPOT. — La discrimination consiste à tenir compte d'autres éléments de la situation sociale des contribuables que le niveau de leur revenu : par exemple, à revenus égaux, on imposera moins les revenus du travail que les revenus du capital, moins un père de famille qu'un célibataire.

1<sup>o</sup> *Les discriminations dans l'impôt sur le revenu et la fortune.* — Elles se réalisent techniquement en appliquant des taux d'impôts différents à des revenus égaux. Elles prennent surtout la forme d'un aménagement familial de l'impôt. Dans la plupart des Etats du monde, le taux de l'impôt varie selon la situation de famille du contribuable, le célibataire étant plus lourdement imposé que le père de famille, et l'imposition de ce dernier tendant à diminuer à mesure qu'augmente le nombre de ses enfants : on donne à ce phénomène le nom d'aménagement familial de l'impôt. Les procédés d'aménagement familial de l'impôt sont très variés. Les déductions sont employées à cet égard, on l'a vu : leur effet est d'autant plus grand que le revenu du contribuable est plus faible ; elles favorisent les pauvres. Les réductions d'impôt sont propor-

tionnelles au contraire au montant de l'impôt, donc du revenu ; elles sont plus élevées pour les riches que pour les pauvres, à moins qu'il n'y ait des plafonds. Le quotient familial, utilisé dans un impôt progressif, consiste à diviser le revenu en « parts » suivant le nombre d'enfants, et à appliquer séparément le tarif de l'impôt à chaque part : on évite ainsi de laisser jouer à plein la progressivité de l'impôt, qui frappe à des taux élevés les tranches supérieures du revenu (cf. p. 565). L'effet du quotient familial est d'autant plus grand que le revenu du contribuable est plus élevé ; il favorise les riches d'une certaine façon.

D'autres discriminations, à caractère économique ou social, existent dans les systèmes fiscaux interventionnistes : la discrimination étant précisément l'une des formes d'intervention (p. 119). Mais on peut concevoir aussi une discrimination dans un but de justice : les revenus du travail, plus difficiles à gagner, étant par exemple moins imposés que les revenus du capital.

2° *Les discriminations dans l'impôt sur la dépense.* — Elles sont plus difficiles à appliquer : mais elles ne sont pas absolument impossibles. La détaxation des produits nécessaires aux enfants, par exemple, réalise une discrimination familiale. La détaxation des vêtements de travail, des outils et des instruments professionnels, réalise une discrimination au profit des revenus du travail. Mais surtout, en dehors de cette discrimination fiscale directe, on peut réaliser une discrimination indirecte, par des subventions ou avantages à telle ou telle catégorie sociale. La personnalisation de l'impôt ne doit pas être envisagée isolément : il faut à cet égard, replacer l'impôt dans l'ensemble des moyens d'action financiers de l'État.

### § 3. LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

On appelle recouvrement l'ensemble des opérations qui ont pour but de faire passer l'argent de l'impôt des poches du contribuable dans les coffres du Trésor. On esquissera une théorie générale du recouvrement, avant d'étudier plus en détail les procédures de recouvrement en France.

### A) *Théorie générale du recouvrement des impôts*

Il faut distinguer à cet égard les organes chargés du recouvrement et les modalités qu'ils emploient.

a) **LES ORGANES DE RECOUVREMENT.** — A l'heure actuelle, les impôts sont généralement recouverts par l'administration : c'est le système dit de la régie. Mais il n'en a point été toujours ainsi : le système de la collecte d'abord, celui de la ferme ensuite, ont précédé la régie.

1<sup>o</sup> *Le système de la collecte* suppose que les contribuables élisent des délégués qui recouvrent l'impôt pour le compte du Trésor : ce sont les collecteurs. Les dangers sont évidents. Les collecteurs risquent d'être partiaux dans l'exercice de leur autorité vis-à-vis des contribuables de leur département. Sur-tout, ils auront tendance à protéger ces contribuables : d'où le faible rendement, à moins qu'il ne s'agisse d'un impôt de répartition. En pratique, répartition et collecte sont souvent liées.

2<sup>o</sup> *Le système de la ferme* consiste dans un accord entre l'Etat et un particulier, en vertu duquel celui-ci verse à celui-là une somme forfaitaire qu'il récupère sur les contribuables. La ferme a de très graves inconvénients. Au point de vue du rendement, le Trésor perd toute la différence entre la somme forfaitaire que lui versent les fermiers et celle qu'ils récupèrent sur les contribuables. Sans doute, cette différence équivaut-elle théoriquement aux frais de perception : mais la richesse des fermiers sous l'Ancien Régime montre que l'Etat supportait un énorme manque à gagner. D'autre part, les fermiers doivent créer une immense administration pour organiser le recouvrement : la ferme devient ainsi un Etat dans l'Etat ; sa situation de monopole lui permet presque de dicter ses conditions au gouvernement, qui ne se trouve alors plus libre de ses ressources.

3<sup>o</sup> *Le système de la régie* a été généralisé par la Révolution française, qui a créé après quelques tâtonnements nos quatre grandes administrations fiscales : Contributions directes, Contributions indirectes, Enregistrement et Douanes. Une remarque essentielle doit d'ailleurs être faite à cet égard. La régie des Contributions directes ne recouvre pas elle-même l'impôt : elle l'assied, le liquide, et le rend exigible en émettant les

rôles ; mais le paiement de l'impôt se fait auprès d'une autre administration : celle des comptables-receveurs du Trésor. Au contraire, les autres administrations sont également compétentes pour établir l'impôt et le percevoir.

b) **LES MODALITÉS DU RECOUVREMENT.** — Pratiquement, le paiement de l'impôt peut se faire sous diverses formes. Si le versement direct par le contribuable entre les mains de l'administration est la plus simple et la plus fréquente, on rencontre également le versement par un tiers, le timbre, etc.

1° *Le versement direct* par le contribuable n'exige pas d'explications. Notons simplement qu'à la différence des autres dettes, l'impôt est en France portable et non quérable : c'est le contribuable qui va chez le percepteur et non le percepteur qui encaisse à domicile. Ce principe subit cependant certaines exceptions : outre-mer, notamment, le percepteur fait la tournée des villages pour encaisser les impôts sur place.

2° *Le versement par un tiers* consiste dans le fait qu'une personne autre que le contribuable verse l'argent de l'impôt entre les mains du fisc et le récupère sur le contribuable. Le système présente plusieurs modalités. L'utilisation de la répercussion est la plus répandue : elle s'applique à la plupart des impôts indirects. Il faut en rapprocher le paiement par les officiers ministériels des droits sur les actes juridiques qu'ils élaborent.

En matière d'impôts sur le revenu, le versement par un tiers a pris la forme du « stoppage à la source » : l'impôt est défalqué du revenu par celui qui le paie, avant le paiement. Le système a l'avantage de rendre l'impôt beaucoup moins visible pour le contribuable : sans compter qu'il est psychologiquement moins pénible d'être privé d'une somme qu'on n'a jamais touchée que de devoir se défaire d'une quantité de monnaie qu'on a effectivement eue entre les mains. Le stoppage à la source supprime également toute fraude. En France, il est employé notamment pour le versement forfaitaire sur les salaires et l'impôt sur les valeurs à revenu fixe.

3° *Le timbre* est un procédé indirect d'encaissement qui consiste à obliger le contribuable à apposer sur l'objet soumis à l'impôt une vignette ou une estampille qu'il achète à l'admi-

nistration. Le procédé, très employé pour l'acquittement des taxes, est également utilisé pour le paiement de certains impôts indirects (sur les actes juridiques, les briquets, les automobiles, etc.).

### B) *Les procédures du recouvrement en France*

Il faut distinguer à cet égard l'impôt direct et l'impôt indirect. Ces termes sont pris ici dans un sens technique très précis : il s'agit d'une notion purement administrative, qui repose précisément sur le mode de perception. Elle ne recouvre ni la distinction scientifique de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la dépense, ni la distinction des diverses administrations fiscales : Contributions directes, Contributions indirectes, Douanes, Enregistrement (cf. plus haut, p. 120, ces différentes distinctions).

a) LA PERCEPTION DES IMPOTS DIRECTS. — On entend ici par impôt direct tout impôt perçu par voie de « rôle nominatif », suivant la technique complexe qu'on va décrire. La plupart des impôts sur le revenu sont organisés ainsi, mais pas tous (stoppage à la source, pour les revenus des valeurs mobilières et le versement forfaitaire sur les salaires, par exemple). D'autre part, la procédure des acomptes tend à diminuer l'importance des rôles (il s'agit de paiements partiels échelonnés, faits d'avance, qui s'imputent sur le règlement définitif : cette procédure tend à se généraliser pour que le versement de l'impôt suive de plus près la perception des revenus).

Le « rôle » est l'acte administratif qui fixe la somme à payer par chaque contribuable et l'oblige à verser cette somme entre les mains des caissiers du Trésor public. L'existence d'un rôle nominatif a pour effet de diviser en deux phases les opérations de recettes : opérations d'assiette et opérations de recouvrement.

1<sup>o</sup> *L'établissement des rôles : les opérations d'assiette.* — L'établissement des rôles est assuré par une administration spéciale, celle des Contributions directes. Cette administration réunit d'abord une documentation sur les contribuables, au moyen des déclarations (déclarations des contribuables et déclarations de tiers) et des vérifications et contrôles. Sur la

base de cette documentation sont établies les « matrices » : registres qui renferment la liste des contribuables avec tous les éléments d'imposition. Ces matrices sont révisées périodiquement (mutations). Les matrices permettent de fixer pour chaque contribuable l'assiette de l'impôt. Il suffit d'appliquer à celle-ci des tarifs déterminés par la loi pour réaliser la « liquidation » de l'impôt : un système de barèmes établis par l'administration permet de le faire rapidement et sans erreur.

Une fois ces opérations d'assiette et de liquidation terminées, il y a lieu à « émission des rôles ». Les rôles sont des listes de contribuables avec en regard les éléments d'assiette retenus et le montant de l'impôt. Ces rôles ne sont pas un simple document technique : par « l'homologation des rôles », ils acquièrent une force exécutoire qui permet l'usage direct des procédures d'exécution forcée. C'est le préfet, en tant que représentant de l'autorité publique, qui assure l'homologation des rôles : mais il peut déléguer ce droit au directeur départemental des contributions directes (et il le fait toujours en pratique). En même temps que les rôles sont émis, est fixée la date de leur mise en recouvrement.

2<sup>o</sup> *Le recouvrement des rôles.* — Les rôles une fois émis sont envoyés aux comptables du Trésor qui en assurent le recouvrement. Le principe de la séparation des administrateurs et des comptables s'applique en matière d'impôts directs : l'administration des Contributions directes établit les rôles, qui sont des ordres d'encaisser (un peu symétriques des ordonnancements, qui sont des ordres de payer) ; les comptables du Trésor assurent cet encaissement. Mais le rôle est plus qu'un ordre d'encaisser donné aux comptables du Trésor : il a une valeur juridique à l'égard du contribuable, contre qui l'on pourra, s'il est nécessaire, employer des voies d'exécution forcée.

Les percepteurs adressent un extrait du rôle au contribuable : c'est « l'avertissement ». Cet avertissement indique la date limite du paiement : au-delà, l'impôt est souvent majoré d'une pénalité de 10 %. Si le contribuable n'a pas payé à cette date, il reçoit une « sommation sans frais » : sans frais, parce qu'elle n'entraîne pas de charges de perception supplémentaires ; mais si une pénalité est prévue pour retard, celle-ci est incluse dans la sommation. Si le contribuable ne paie toujours pas, le receveur

des Finances (supérieur hiérarchique du percepteur) décerne une « contrainte » : acte par lequel le rôle est mis à exécution forcée, qui ouvre les poursuites contre le contribuable.

Ces poursuites sont qualifiées de « judiciaires », ce qui est fâcheux, parce que susceptible de prêter à confusion. En effet, ce qui caractérise l'exécution forcée en matière d'impôt direct (et l'exécution forcée administrative en général), c'est qu'elle a lieu sans intervention du juge. Entre particuliers, il faut recourir à un tribunal pour obtenir un titre exécutoire et avoir l'autorisation d'employer les contraintes de la force publique à l'égard des débiteurs récalcitrants. Contre ses débiteurs, l'Etat n'a pas besoin de ce « détour judiciaire » ; il peut user directement de la force publique et de l'exécution forcée. Les juristes appellent cette prérogative le « privilège d'exécution d'office ». Mais, en matière d'impôts directs, cette exécution forcée ressemble en tous points à celle que peut mettre en branle un créancier privé, une fois qu'il a été autorisé par le tribunal : ainsi s'explique qu'on parle de poursuites « judiciaires », bien que leur caractère essentiel est précisément de s'appliquer en dehors de toute intervention d'un juge.

Le schéma de ces poursuites est le suivant : douze jours au moins après la sommation sans frais, le débiteur se voit signifier un « commandement » ; trois jours au moins après le commandement, l'administration peut procéder à la « saisie » mobilière ou immobilière des biens du contribuable, et ensuite à la vente (cf. p. 436). Si le contribuable conteste le bien-fondé de sa dette, et s'il introduit une réclamation judiciaire, cela ne fait pas obstacle à l'exécution forcée : nouvelle différence fondamentale avec la procédure d'exécution des créances privées. Mais il peut obtenir de l'administration un sursis amiable.

b) LA PERCEPTION DES AUTRES IMPOTS. — Les impôts autres que ceux perçus par rôles nominatifs sont recouvrés selon des règles très différentes. Celles-ci sont d'ailleurs assez variées. On distinguera la procédure générale et les procédures particulières.

1<sup>o</sup> *La procédure générale.* — Elle est dominée par l'absence de séparation des administrateurs et des comptables. L'administration qui établit l'impôt, qui l'« assoit » et le « liquide », en assure en même temps la perception directe à ses propres

guichets. A la différence par conséquent de l'administration des Contributions directes, les trois grandes autres administrations fiscales (Contributions indirectes, Douanes et Enregistrement) assurent elles-mêmes le recouvrement des impôts qu'elles établissent.

La conséquence de cette fusion entre administrateurs et comptables, entre opérations d'assiette et opérations de recouvrement, c'est que la procédure de perception est beaucoup plus simple. Normalement, il n'y a pas émission d'un titre exécutoire : sauf si le contribuable refuse d'acquitter l'impôt. En règle générale, l'impôt est recouvré sans formalités, au moment même où se produit le fait qui l'engendre : par exemple, au passage de la frontière, le voyageur acquitte les droits de douane. Cependant, comme on le verra plus loin, il y a parfois séparation entre le fait générateur de l'impôt et sa liquidation.

Si le contribuable refuse de payer l'impôt, l'administration établit un titre de perception sur la base duquel vont s'engager les poursuites. Ce titre doit être visé par le juge de paix : il y a donc intervention d'une autorité judiciaire, à la différence de ce qui se passe dans le recouvrement des impôts directs. Mais l'administration ne réclame pas au juge le droit d'exécuter, comme dans les rapports entre créanciers et débiteurs privés ; il n'y a pas lieu à jugement contradictoire, ni même à décision judiciaire proprement dite, mais à simple visa. Le titre de perception, une fois visé par le juge de paix, est notifié au contribuable par lettre recommandée. Ensuite, la procédure se déroule comme en matière d'impôts directs, avec commandement, saisie et vente forcée des biens du contribuable. Si celui-ci fait opposition devant un tribunal, cela n'interrompt pas les poursuites : il faut demander un sursis et fournir des garanties.

2° *La distinction des droits au comptant et des droits constatés.*  
— Cette procédure générale est assortie de diverses modalités. La plus simple est celle des « droits au comptant » : c'est elle qui correspond au schéma qu'on vient de décrire. L'impôt est payé au moment même où se produit le fait qui l'engendre (le « fait générateur », en langage technique). Constatation de l'assiette, liquidation et recouvrement se font en une seule et même opération. Mais à ces droits au comptant s'opposent

les « droits constatés », dans lesquels les opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement peuvent être séparées par un espace de temps (tout en restant accomplies par les mêmes autorités : sans séparation des administrateurs et des comptables). Les deux cas classiques de droits constatés sont l'exercice et l'abonnement.

La procédure dite de « l'exercice » consiste dans le fait que le contribuable est soumis au contrôle permanent de l'administration, laquelle constate les faits générateurs de l'impôt au fur et à mesure qu'ils se produisent, la liquidation et le recouvrement se faisant périodiquement toutes les semaines ou tous les mois. Certains impôts sur les vins et l'alcool, notamment, donnent lieu à cette procédure.

Le système de « l'abonnement » consiste à payer les droits une fois pour toutes, pour une certaine période, de façon forfaitaire : il est plus simple que l'exercice, parce qu'il ne comporte pas de mécanisme de contrôle permanent. Il n'est applicable que si la nature de l'impôt se prête à de semblables forfaits : c'est le cas par exemple pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Différent à la fois des droits au comptant et des droits constatés est le système des acomptes (pratiqué notamment pour les taxes sur le chiffre d'affaires). Il consiste — comme son homologue en matière d'impôts directs — à faire effectuer au contribuable des versements provisoires échelonnés, lesquels s'imputent ensuite sur le paiement définitif qui intervient au moment de liquidations périodiques.

Sur la technique de l'impôt, cf. avant tout L. MEHL, *Science et technique fiscales*, 2 vol., 1959, et L. TROTABAS, *Science et technique fiscales*, 1959 ; également L. FORMERY, *Les impôts en France*, 2 vol., 1946 ; C. ROSIER, *L'impôt*, 1936 ; R. L. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 1910.

Sur le mythe de l'impôt unique, sous sa forme moderne d'impôt sur l'énergie, on pourra consulter le rapport établi par M. R. BOISDÉ au nom de la commission de l'Assemblée nationale chargée d'examiner la proposition de loi de M. BETTENCOURT portant réforme de la fiscalité par la taxation des produits énergétiques, 1961, n° 1541 ; cf. aussi le rapport établi par M. THOMAS pour le groupe d'études fiscales institué en 1959 (commission Brasart), publié dans *Statistiques et études financières*, supplément n° 127, mai 1959 ; celui fait par M. MONTET pour la commission de réforme fiscale instituée en 1952 (commission Lorient), publié dans *Statistiques et études financières*, n° 47, novembre 1952 ; et celui présenté au Conseil économique

par M. MALTERRE, *Journal officiel* (C.E.) du 3 mai 1956 ; les articles de M. LAURÉ dans la *Revue de science financière* (1957, p. 425 et suiv.), de A. SAUVY dans la *Revue française de l'énergie* (avril 1952), de F. BAUDHUIN dans la *Libre Belgique* (4 mai 1952) et de D. BARDONNET (*Rev. de science financière*, 1962, p. 657). — On se reportera également aux livres de E. SCHUELLER, *L'impôt sur l'énergie*, 1956, et *Faut-il supprimer les impôts ?*, 1958 ; aux articles de M. C. AIGREAU parus dans les *Cahiers de l'ère atomique* (1952-1953) ; enfin au livre de P. de BEAUMONT, *Harmonisation des fiscalités européennes : l'impôt sur l'énergie*, 1955.

Sur les différentes matières imposables, cf. E. D'ALBERGO, L'hétérogénéité logique de la taxation du revenu consommé et du revenu produit (*Revue de science et légis. financ.*, 1954, p. 126). — Sur l'impôt sur le revenu, F. NEUMARK, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Berne, 1947. — Sur les taxes sur le chiffre d'affaires et les impôts sur la dépense en général, cf. U. HICKS, Les impôts indirects dans l'économie moderne (*Revue de science et légis. financières*, 1952, p. 764) ; J. DELLAS, Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine (*ibid.*, 1948, p. 96) ; F. FORTE, A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires ? (*ibid.*, 1956, p. 387) ; les développements de L. MEHL, *loc. cit.*, p. 169 et suiv., sur les différentes modalités de taxes sur le chiffre d'affaires ; J. F. DUE, Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*Rev. de science et légis. financières*, 1955, p. 496). — On se reportera également à la bibliographie citée dans la note ci-après, concernant le conflit entre les théories de l'impôt direct et de l'impôt indirect.

Sur l'évaluation de la matière imposable, cf. A. MUSSALI, *Les applications du forfait dans la législation fiscale française, de 1914 à 1948* (thèse, Aix, 1948, dactylographiée). — Sur les tarifs, cf. P. FOLLINET, *Les tarifs d'impôts : essai de mathématiques fiscales*, Lausanne, 1947 ; J. MONTEIL, Contribution à l'étude des tarifs d'impôts à deux variables (*Revue de science financière*, 1956, p. 217) ; sur l'impôt progressif, cf. LECAILLON, Les problèmes de la progressivité dans les pays occidentaux (*ibid.*, 1956, p. 408) ; E. R. A. SELIGMAN, *Progressive taxation in theory and practice*, Baltimore, 2<sup>e</sup> éd., 1913 (trad. franç., 1910) ; L. SURET, *Théorie de l'impôt progressif*, 1910.

Sur le recouvrement des impôts, cf. DAMERVALLE, *La nature juridique de la créance d'impôt*, thèse, Paris, 1925 ; G. JÈZE, Nature et régime juridique de la créance d'impôt (*Rev. scienc. et légis. financ.*, 1936, p. 193), et Le fait générateur de l'impôt (*ibid.*, 1937, p. 288) ; G. MORANGE, Le fait générateur dans le mécanisme juridique de la naissance de la créance d'impôt (*ibid.*, 1943, p. 319, et 1944, p. 139) ; DURIEU, *Traité des poursuites en matière de contributions directes*, 3<sup>e</sup> éd. ; sur les acomptes, cf. L. TROTABAS, Les paiements anticipés d'impôts (*Dalloz, Chron.*, 1950, p. 33).

LE « FAIT GÉNÉRATEUR » DE L'IMPOT. — Il ne faut pas confondre la « matière imposable » et le « fait générateur » de l'impôt. Le « fait générateur » de l'impôt, c'est l'événement ou l'acte qui rend le contribuable redevable de l'impôt. Dans l'impôt direct sur le revenu, le fait d'avoir perçu un certain revenu pendant l'année écoulée, entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre, constitue le fait générateur. Dans l'impôt sur la dépense,

l'achat ou la vente d'un produit est le fait générateur. Dans les droits de douane, le passage de la frontière par un produit est le fait générateur. Dans les droits d'enregistrement, le fait de soumettre un acte juridique à l'enregistrement (que la loi rend obligatoire dans certaines conditions) est le fait générateur, etc.

La matière imposable, c'est le revenu lui-même dans l'impôt sur le revenu ; c'est le produit lui-même dans l'impôt sur la dépense ou le droit de donane ; c'est la somme inscrite sur l'acte dans l'enregistrement, etc. La consistance de cette matière imposable peut être définie de façons très différentes, dans chacun de ces cas : par exemple, l'impôt sur la dépense ou le droit de douane peuvent être calculés sur le poids, les dimensions ou la quantité de produits, ou sur sa valeur en argent ; de même certains droits d'enregistrements sont calculés d'après la nature de l'acte et non d'après la somme inscrite. Dans l'impôt sur le revenu d'ailleurs, certains systèmes indiciaires aboutissent à des résultats encore plus étranges : le nombre de portes et fenêtres d'une maison ; un chat, un chien, un piano, un téléviseur, une automobile, peuvent être des « matières imposables » dont la détention chaque année au 1<sup>er</sup> janvier constitue le fait générateur de l'impôt. — Sur le fait générateur de l'impôt, cf. les articles de G. MORANGE (*Revue de science et législation financières*, 1943, p. 319, et de G. JÈZE (*ibid.*, 1937, p. 288).

LE CONFLIT A PROPOS DE L'IMPOT DIRECT ET DE L'IMPOT INDIRECT. — Dans la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, l'impôt direct a été considéré par l'ensemble des théoriciens comme le seul juste, parce qu'il permettait seul, pensait-on, une « personnalisation » de l'impôt. La lutte pour l'impôt direct personnel, dans les années qui ont précédé la guerre de 1914, a renforcé cette idée en France, la gauche défendant alors l'impôt direct, la droite l'impôt indirect. On reprochait alors à l'impôt indirect sa « progressivité à rebours » : pesant surtout à l'époque sur des produits de consommation courante, dont la part dans les budgets modestes est beaucoup plus grande que dans les budgets élevés, il frappait plus les pauvres que les riches, en proportion de leurs revenus. Le fait que les pays occidentaux les plus développés, tels les Etats-Unis, donnent la prédominance à l'impôt direct renforce aujourd'hui ces théories.

Cependant, ces thèses traditionnelles sont battues en brèche depuis quelques années. Le développement de nouvelles formes d'impôts indirects — notamment les taxes sur le chiffre d'affaires — a supprimé la « progressivité à rebours ». Bien plus : on s'est aperçu qu'une certaine personnalisation pouvait être introduite dans l'impôt indirect (cf. p. 389 et p. 391). Surtout, on a abordé le problème de l'impôt d'un point de vue moins juridique, et plus réaliste.

Autrefois, on se préoccupait essentiellement d'appliquer l'impôt d'une façon aussi juste que possible à une « matière imposable » considérée comme une réalité essentielle ; alors que le problème véritable est constitué par le fait que la matière imposable connue du fisc est très éloignée de la matière imposable réelle (et inégalement éloignée selon les catégories de contribuables). Or l'écart entre la matière imposable réelle et la matière imposable

connue du fisc est beaucoup moins grand dans l'impôt sur la dépense que dans l'impôt sur le revenu, en général. Le développement de la fraude, et de l'inégalité devant la fraude, rendent ainsi injustes en fait des impôts directs qui apparaissent justes en droit : la faiblesse de la fraude dans l'impôt indirect rend celui-ci plus juste en fait que l'impôt direct. Cependant, cela dépend dans une assez large mesure de la structure des revenus (cf. plus loin, p. 423 et p. 572).

Sur cette réhabilitation de l'impôt indirect, cf. H. LAUFENBURGER, Réhabilitation de l'impôt indirect (*Rivista di politica economica*, 1954) ; Maurice DUVERGER, Défense et illustration de l'impôt indirect (*Revue de science et de législation financières*, 1954, p. 310 (et le livre de N. KALDOR, *An expenditure tax*, Londres, 1955, proposant un impôt progressif sur la dépense (analysé par R. MARJOLIN dans *Rev. de science financ.*, 1957, p. 21 et suiv.)). — Comme réfutation de la thèse de la supériorité économique des impôts directs, cf. J.-C. DISCHAMPS, *Comportements économiques et distorsions fiscales*, 1960 ; et la bibliographie citée plus loin ; cf. également la note de la p. 412 sur la sociologie de la fraude dans l'impôt sur le revenu. — On notera que l'évolution des faits semble bien aller vers le développement de la fiscalité indirecte, notamment en Europe occidentale, et dans les pays socialistes : « L'avenir fiscal de la France semble s'orienter vers la taxe sur la valeur ajoutée comme principal impôt » (H. LAUFENBURGER). Dans la République fédérale d'Allemagne, l'idée d'un système fiscal reposant essentiellement sur l'impôt sur la dépense, sous la forme de la taxe à la valeur ajoutée, a été adoptée par le rapport de la Commission d'experts du ministère des Finances constituée en 1953 : cf. l'article de H. LAUFENBURGER, dans le *Bulletin des Contributions directes*, déc. 1953.

## SECTION II. — L'application de l'impôt

Si perfectionnées que soient les techniques d'établissement de l'impôt qu'on vient de décrire, elles ne parviennent pas toujours à leurs fins. L'impôt peut être éludé en certaines circonstances, totalement ou partiellement, par celui qui devrait le payer. On va esquisser une théorie générale du poids réel de l'impôt, problème fondamental que des analyses trop juridiques conduisent parfois à négliger. Ensuite, on essaiera de préciser l'application de l'impôt en France.

### § 1. THÉORIE GÉNÉRALE DU POIDS DE L'IMPÔT

Tout contribuable cherche naturellement à échapper à l'impôt. Mais cette évasion fiscale revêt deux aspects très différents. Ou bien elle est absolue : le contribuable échappe

à l'impôt, et celui-ci n'est pas perçu ; il y a un manque à gagner pour le fisc. Ou bien elle est seulement relative : celui qui devrait payer l'impôt réussit à éviter la charge fiscale, en reportant celle-ci sur un tiers, qui paie ainsi l'impôt d'un autre en plus du sien ; on dit alors qu'il y a répercussion de l'impôt. Dans ce dernier cas, le fisc ne perd rien, au moins en apparence ; mais la répartition de l'impôt devient très inégalitaire.

### A) *L'évasion fiscale*

Il y a évasion fiscale, au sens propre du terme, quand celui qui devrait payer un impôt ne le paie pas, sans que la charge de celui-ci soit reportée sur un tiers. L'évasion fiscale s'oppose ainsi à la répercussion. On confond souvent évasion fiscale et fraude fiscale. En réalité, la notion d'évasion est plus large que celle de fraude : la fraude n'est qu'un cas particulier de l'évasion. On peut échapper à l'impôt en violant les lois : c'est la fraude. Mais on peut y échapper aussi en s'appuyant sur les lois : il y a une évasion légale, qui n'est pas la moins importante.

a) *L'ÉVASION NON FRAUDULEUSE.* — L'évasion non frauduleuse ne constitue pas un délit. L'« évadé » fiscal n'encourt aucune peine, ni aucune responsabilité d'aucune sorte. Il est en paix avec les lois comme avec sa conscience : puisque ce sont les lois elles-mêmes qui lui permettent d'échapper à l'impôt.

1° *L'évasion organisée par la loi.* — Si le législateur dispense officiellement du paiement de l'impôt telle ou telle catégorie de citoyens, il n'y a pas évasion légale à proprement parler. Car la loi décide ici de supprimer la charge fiscale pour les citoyens en question : ceux-ci ne sont plus astreints à l'impôt. Ils n'ont pas à s'évader, puisqu'ils sont libres. Le cas est différent quand le législateur, ayant décidé expressément que telle catégorie de gens serait soumise à un impôt, s'arrange ensuite pour organiser cet impôt de telle manière que certains contribuables y échappent en tout ou en partie : dans cette hypothèse, on peut considérer qu'il y a évasion organisée par le législateur lui-même.

Le système d'imposition des bénéficiaires agricoles en France est un exemple typique d'évasion légale. Les revenus de l'agriculture soumis à l'impôt sont déterminés sur la base d'un

revenu théorique très inférieur au revenu vrai. De cette façon, la charge supportée par le revenu réel est inférieure à 1 %. Il n'y aurait pas évasion si les revenus de tous les citoyens étaient calculés sur des bases semblables ; cela signifierait simplement que le législateur a voulu ne faire porter l'impôt que sur une fraction des revenus. Mais, après avoir affirmé officiellement sa volonté de faire porter l'impôt sur l'ensemble des revenus, le législateur applique un système de faveur à certaines catégories de contribuables, au détriment des autres : la loi organise elle-même, sans l'avouer, les atteintes à un principe qu'elle a cependant posé. Il y a évasion fiscale à cause du caractère détourné et cauteleux du procédé ; au lieu de libérer le contribuable, le législateur feint de l'emprisonner, mais en lui donnant les clefs de la prison.

Cette évasion fiscale organisée par le législateur lui-même a plusieurs causes. Elle est généralement un moyen de donner satisfaction à certaines catégories sociales, à cause de leur puissance politique, tout en feignant de les soumettre aux mêmes lois que les autres citoyens. Gaston Jèze a formulé une loi sociologique, suivant laquelle la classe sociale qui exerce le pouvoir politique tend à échapper à l'impôt. La difficulté de cette évasion, à l'époque contemporaine, vient du régime démocratique et des sentiments égalitaires ; une classe sociale ne peut avouer qu'elle veut bénéficier de privilèges, un gouvernement ne peut reconnaître qu'il accorde des privilèges aux catégories sociales qui le soutiennent. D'où la nécessité d'une dissimulation, d'un camouflage : la notion d'évasion légale répond à cette nécessité. L'évasion légale fournit des justifications aux privilégiés en leur permettant de masquer plus ou moins des privilèges que leur puissance politique dans l'Etat leur permet de conserver. Mais l'évasion fiscale légale peut s'expliquer aussi par des motifs plus avouables : pour l'agriculture, notamment, la faiblesse d'un grand nombre de revenus justifie souvent les privilèges fiscaux.

2° *L'évasion par les lacunes de la loi.* — Sous cette seconde forme, l'évasion fiscale ne résulte plus de la volonté du législateur, mais de sa négligence. La loi voudrait empêcher l'évasion : mais elle n'y parvient pas. Cependant, l'évadé ne trans-

gresse aucun texte, ne viole aucune disposition légale : il ne se rend coupable d'aucune infraction et ne peut pas être puni. Le fisc ne peut pas s'adresser aux tribunaux pour mettre fin à l'évasion et obtenir l'application de l'impôt. Car l'évasion s'appuie sur les dispositions légales : juridiquement, l'évadé a le droit de ne pas payer l'impôt.

Des auteurs de romans policiers ont inventé le personnage de l'escroc-juriste, qui ne viole jamais la loi, mais qui utilise ses contradictions, ses obscurités et ses lacunes pour se livrer à des entreprises profitables, sans qu'on puisse rien lui reprocher sur le terrain du droit, sinon sur celui de la morale. L'évasion fiscale dont il s'agit est du même ordre. Comme une anguille, le contribuable glisse entre les mailles du filet législatif. On peut concevoir par exemple qu'un contribuable tente d'échapper à un impôt sur les bénéfices commerciaux en donnant à son activité un caractère non commercial au point de vue juridique, bien qu'elle soit commerciale en fait ; par exemple, en la dissimulant sous forme d'une association de la loi de 1901 au lieu d'en faire une société de commerce.

L'évaluation des frais généraux des entreprises, dans la mesure où elle n'est pas très sévèrement réglementée, ouvre aussi une large porte à la « dérobade » fiscale. Les sociétés sont incitées à utiliser toutes les possibilités légales dont elles disposent pour diminuer leurs profits en gonflant au maximum leurs frais généraux et en effectuant certaines dépenses que des considérations économiques ne justifieraient pas à elles seules : automobiles, dîners d'affaire, installations de bureau, frais de publicité, voyages d'étude, etc. Le fisc y perd, non seulement du côté de l'imposition des profits sociaux, mais aussi du côté de l'imposition des revenus des cadres et dirigeants des entreprises qui bénéficient d'avantages en nature échappant à l'impôt.

La lutte contre cette évasion est difficile. Aucune loi ne peut prévoir la diversité des situations concrètes ni la fertilité d'imagination des contribuables. Quand telle ou telle forme d'évasion prend une ampleur particulière, le législateur intervient pour modifier la loi et empêcher désormais une telle pratique. Mais il existe en droit français un principe général qui permet de

limiter l'évasion par les lacunes de la loi : le principe de l'autonomie du droit fiscal (cf. plus loin, p. 429).

b) LA FRAUDE FISCALE. — L'évasion devient fraude quand elle comporte une violation de la loi. Les variétés de fraudes sont infinies : le contribuable déploie dans ce domaine une patience, une ingéniosité, une ardeur, auxquelles répondent d'ailleurs la patience, l'ingéniosité et l'ardeur du fisc à dépister les fraudeurs.

1<sup>o</sup> *L'inégalité devant la fraude.* — Théoriquement, la fraude pose un problème moral. Son développement témoigne d'un affaiblissement regrettable du sens civique. Il est notable d'ailleurs que l'ampleur de la fraude varie beaucoup suivant les pays et qu'elle est plus développée en général dans les peuples latins que dans les peuples anglo-saxons et nordiques. En France même, la fraude est plus répandue dans les départements du Midi que dans ceux du Nord. Ces considérations sur la psychologie des peuples doivent cependant être accueillies avec une grande méfiance : le moindre développement de la fraude dans les peuples nordiques vient peut-être plus d'une moindre imagination que d'une plus grande rectitude morale, et aussi d'un niveau de vie plus élevé.

Pratiquement, dans un pays donné, à une époque donnée, la moralité générale n'est pas susceptible de grandes variations. La fraude est donc liée essentiellement aux possibilités pratiques de frauder. Si les cadres salariés en France ne fraudent presque pas, ce n'est pas qu'ils soient plus moraux que les avocats, les commerçants, etc., qui fraudent plus ou moins largement : c'est qu'ils n'ont pas la possibilité matérielle de frauder, parce que leurs revenus sont déclarés au fisc par leur patron. Il en résulte qu'une des plus graves atteintes qu'on puisse porter à l'égalité devant l'impôt est d'établir une inégalité devant la fraude : car ceux qui peuvent frauder échappent plus ou moins à l'impôt, alors que ceux qui ne peuvent pas frauder le supportent intégralement. Dans un tel contexte, prétendre limiter la fraude et rétablir l'égalité en faisant appel à la morale et au civisme, c'est en réalité faire le jeu des fraudeurs et maintenir l'inégalité. On verra que telle est la situation en France (cf. p. 414 et suiv.).

2<sup>o</sup> *La prévention de la fraude.* — Pour prévenir la fraude, les législations fiscales prévoient des moyens divers. Certains

systèmes d'établissement de l'impôt ne donnent pas de place à la fraude : par exemple, l'évaluation de la matière imposable d'après les signes extérieurs. Pour cette raison, on les a vus réapparaître en France depuis quelques années. Le développement de la fraude date du développement du système de la déclaration par le contribuable : c'est le tenter beaucoup que demander au mouton qu'on va tondre d'indiquer la quantité de laine qu'il peut fournir. On essaie alors de corriger l'absence de sincérité des déclarations par divers moyens de contrôle.

Ces contrôles sont souvent irritants pour le contribuable, et l'on comprend que celui-ci ait parfois des réactions assez vives. Mais il ne faut pas oublier que le contrôle ne gêne, en définitive, que ceux qui ont quelque chose à dissimuler ; les honnêtes gens ne craignent pas les gendarmes.

3° *La répression de la fraude.* — La répression de la fraude est un moyen, non seulement de punir le fraudeur, mais d'intimider ses imitateurs : la répression peut servir ainsi la prévention. Dans certains pays, ce caractère est très développé : aux Etats-Unis, les peines très sévères infligées aux fraudeurs (pouvant atteindre plusieurs années de prison) contribuent beaucoup à réduire la fraude à l'impôt sur le revenu. En France, ce rôle est très atténué ; la répression fiscale est généralement assez légère, en proportion des avantages que le fraudeur retire de la fraude.

### B) *La répercussion et l'incidence de l'impôt*

Il y a répercussion lorsque celui qui paie l'impôt n'en supporte pas en réalité la charge. L'exemple le plus simple est celui du commerçant qui verse l'impôt au percepteur et l'incorpore dans son prix de vente, en le faisant supporter ainsi à ses clients. On appelle « incidence » le point de chute final de l'impôt : le problème de l'incidence consiste à déterminer qui supporte réellement l'impôt. L'incidence est directe si celui qui paie l'impôt le supporte ; l'incidence est indirecte s'il y a répercussion.

La répercussion est parfois prévue par le fisc dans la perception des impôts : ainsi la plupart des impôts de consommation sont des impôts qui frappent les acheteurs, mais sont

payés par le vendeur, qui les répercute dans le prix. Dans ce cas, rien n'est changé à la répartition officielle de l'impôt, puisque celle-ci tient compte précisément de la répercussion. Mais, dans la plupart des cas, la répercussion se produit contre la volonté du fisc ; celui qu'il voudrait voir supporter l'impôt réussit à transférer sa charge sur un autre. La répartition réelle de l'impôt ne correspond plus alors à sa répartition officielle.

a) LES FORMES DE RÉPERCUSSION. — Les phénomènes de répercussion sont complexes et leur étude est difficile. Il est à peu près impossible, dans la plupart des cas, de dire qui supporte exactement l'impôt. On sait simplement que certains ne peuvent pas répercuter du tout, sauf circonstances exceptionnelles ; que d'autres au contraire peuvent répercuter assez facilement ; que d'autres enfin répercutent difficilement, mais sans qu'il y ait impossibilité absolue. Il est difficile d'aller plus loin dans la précision.

1<sup>o</sup> *Répercussion simple et répercussion à plusieurs degrés.* — Il y a répercussion simple lorsqu'une personne élude sur une autre le poids de l'impôt. Mais cette autre peut aussi s'en décharger sur une troisième, laquelle le répercutera sur une quatrième, et ainsi de suite. L'exemple suivant est emprunté à Georges Vedel : le propriétaire d'une usine répercuté l'impôt foncier dont il est débiteur légal sur l'industriel qui est son locataire, en l'incorporant dans un loyer majoré ; l'industriel incorpore à son tour dans ses frais généraux ce loyer majoré et augmente en conséquence le prix de vente aux commerçants des produits qu'il fabrique ; le commerçant enfin transfère la charge sur ses clients. La répercussion est à trois degrés dans ce cas.

On pourrait prolonger l'exemple, d'ailleurs : tel client du commerçant, qui est avocat, majore ses honoraires en fonction du prix élevé des produits qu'il achète et transfère l'impôt à ses propres clients ; tel client de l'avocat, lui-même commerçant, peut transférer la charge de l'impôt à son tour, etc. Il n'est pas certain que l'opération de répercussion s'arrête un jour. Disons-nous que l'impôt n'est pas alors supporté par personne ? En réalité, il est supporté provisoirement pendant quelque temps par chacun de ceux qui le répercutent successivement et qui avancent les fonds qu'ils récupèrent ensuite.

2° *Répercussion en avant et répercussion en arrière.* — Tous les cas que nous avons décrits jusqu'ici sont des phénomènes de répercussion « en avant » : le payeur de l'impôt en reporte le poids sur celui vers qui le conduit le circuit économique, sur celui qui est devant lui dans ce circuit. Mais la répercussion peut aussi se produire en « arrière ». Par exemple : le commerçant, achetant une marchandise frappée d'une taxe qu'il devra acquitter, se retourne vers son fournisseur et obtient de celui-ci une réduction du prix en compensation de cette taxe.

La répercussion en arrière est moins fréquente que la répercussion en avant. D'abord parce que les rapports entre commerçants et fournisseurs sont des rapports égalitaires : le fournisseur est aussi bien armé dans la discussion que le commerçant ; leurs organisations professionnelles sont aussi fortes. Ensuite, parce que la répercussion en arrière est plus visible : au lieu que la répercussion en avant, sur le client, l'est beaucoup moins. Cependant, la conjoncture économique peut rendre possible une répercussion en arrière ; elle se produit assez souvent au détriment des agriculteurs vendant leurs produits aux intermédiaires.

3° *La double incidence.* — Les phénomènes de répercussion revêtent parfois des formes curieuses. Une des plus intéressantes est celle de la double incidence, décrite par M. Nogaro.

Supposons un produit dont le prix de revient pour le commerçant est de 1 000 F. Supposons que la marge bénéficiaire du commerçant soit de 15 % ; le commerçant, en vendant ce produit 1 150 F, gagnera 150 F. Si un impôt de 10 % sur ce produit est établi et que le commerçant l'incorpore dans le prix, le bénéfice du commerçant sera calculé sur le nouveau prix :  $1\ 000 + 10\ \% = 1\ 100\ \text{F}$ , le produit sera donc vendu  $1\ 100\ \text{F} + 15\ \% = 1\ 265\ \text{F}$ , et le commerçant gagnera 165 F, au lieu de 150 F. Au lieu d'enlever de l'argent au contribuable, l'impôt lui en fait gagner !

Le phénomène de la double incidence ne se produit pas tout le temps ; il est limité par le jeu de la concurrence et par les possibilités de faire accepter au consommateur le prix nouveau. Mais cela est possible dans certaines circonstances déterminées. Pendant la période de pénurie qui a suivi la guerre, les augmen-

tations d'impôts sur les commerçants aboutissaient souvent à grossir ainsi leurs bénéfices réels. Le nom de « double-incidence » a été donné au phénomène parce que l'impôt est répercuté sur le prix, et que le prix se répercute à son tour sur le bénéfice du contribuable.

4<sup>o</sup> *La capitalisation et l'amortissement.* — La répercussion peut aboutir parfois à faire payer l'impôt en bloc, en une seule fois, par imputation sur le capital du montant de l'impôt : il y a alors amortissement de l'impôt.

L'exemple le plus simple de l'amortissement de l'impôt est le suivant : supposons un immeuble de rapport qui donne un revenu de 50 000 F par an. Si le taux normal des placements immobiliers est de 2,5 %, l'immeuble vaut 2 millions et pourra se vendre à ce prix. Supposons maintenant qu'on établisse un nouvel impôt sur le revenu immobilier de 20 % : l'immeuble ne rapportera plus désormais que 50 000 F — 20 % = 40 000 F. Si les circonstances économiques font que le taux moyen des placements immobiliers reste invariable, et qu'il n'est pas possible de répercuter l'impôt en augmentant les loyers, le résultat de l'établissement de l'impôt est que l'immeuble ne pourra plus se vendre désormais que 1,6 million. C'est-à-dire que son propriétaire actuel supportera l'impôt en une seule fois, par amputation de son capital. S'il vend l'immeuble, le nouvel acheteur, qui paiera 1,6 million, touchera 50 000 F de loyer, moins 10 000 F d'impôts, soit 40 000 F, c'est-à-dire 2,5 % de son capital : pour lui, l'impôt aura été amorti.

Inversement, la suppression d'un impôt de cette nature a pour effet de faire monter la valeur en capital des biens dont le revenu bénéficie de cette exemption. Le propriétaire actuel fera en une seule fois, au moment de la vente, un gain en capital correspondant à l'exemption. Il y aura capitalisation de l'exemption fiscale.

b) **LES FACTEURS DE LA RÉPERCUSSION.** — On ne peut donner qu'une idée sommaire et approximative de ce problème, étant donné les grandes difficultés de sa solution. La répercussion tient à la fois à des facteurs de structure économique qui sont invariables, ou qui varient seulement sur de longues périodes, et à des facteurs de conjoncture qui sont par définition même variables.

1<sup>o</sup> *La liaison avec l'offre et la demande.* — Toute la répercussion est liée aux phénomènes de vente et d'achat, d'offre et de demande. C'est à l'occasion d'une vente que le vendeur répercute ou essaie de répercuter sur l'acheteur (répercussion en avant) ou que l'acheteur répercute sur le vendeur (répercussion en arrière). Il en résulte qu'un impôt est d'autant plus facilement répercutable qu'il est plus proche de l'offre et de la demande.

Les impôts indirects sur la production, les transactions et la consommation sont les plus répercutables de tous, parce que les plus liés à l'offre et à la demande. L'impôt est calculé suivant le prix même de la marchandise : l'incorporation dans ce prix est donc particulièrement facile. Le problème est alors de déterminer qui, dans la chaîne successive des vendeurs et des acheteurs (producteurs, marchands en gros, marchands en demi-gros, commerçants de détail, acheteur final) en supportera finalement le poids. La tendance générale à la répercussion en avant pousse la charge de l'impôt vers le consommateur ; le fisc en tire partie, puisqu'en principe les impôts indirects sur la dépense sont faits pour être supportés finalement par le consommateur. Mais la conjoncture peut renverser parfois le circuit de répercussion.

Les impôts directs sur les commerçants, industriels, agriculteurs, vendeurs de service (médecins, avocats, professions libérales) sont répercutables moins facilement que les impôts indirects. L'incorporation dans le prix est moins immédiate ; elle suppose un calcul plus complexe. Malgré tout, la répercussion est possible.

Les impôts directs sur les salariés, les rentiers, et en général sur tous ceux dont les revenus ne proviennent pas de la vente d'un bien ou d'un service, sont les moins répercutables de tous les impôts. Il n'y a pas en effet, ici, un « client », un acheteur sur qui puisse se faire la répercussion. Sans doute, celle-ci n'est pas absolument impossible en théorie. On peut admettre que certaines catégories de salariés, par exemple, puissent, par le moyen de la grève et des pressions syndicales, transférer sur les patrons la charge de leurs impôts sur le revenu, en l'incorporant dans des augmentations de salaires. Cela se produit en

certaines circonstances : si la main-d'œuvre est rare, le chômage nul, l'organisation syndicale ouvrière très puissante, le patronat faible. L'ensemble de ces conditions est très rarement réuni.

2° *L'élasticité de l'offre et de la demande.* — Parmi les impôts qui peuvent être répercutés, parce que liés au mécanisme de l'offre et de la demande, la répercussion est plus ou moins facile selon l'élasticité ou l'inélasticité de cette offre ou de cette demande. On peut formuler à cet égard quelques principes généraux.

α) La répercussion varie en raison inverse de l'élasticité de la demande. — Si la demande d'un produit est peu élastique, parce qu'il correspond à la satisfaction de besoins incompressibles (le pain, le vin, la viande, les légumes, etc.), le consommateur n'a pas la possibilité de renoncer à l'achat du produit si l'incorporation de l'impôt dans le prix rend celui-ci trop élevé. La répercussion est donc particulièrement développée dans les commerces d'alimentation. Si la demande est élastique, au contraire, le consommateur pouvant renoncer assez facilement au produit, la répercussion se heurte à une résistance plus grande : il est plus difficile pour les libraires, pour les fleuristes, pour les photographes, etc., de répercuter leurs impôts sur le consommateur.

β) La répercussion varie en raison directe de l'élasticité de l'offre. — Lorsque le vendeur est pratiquement obligé de vendre toute sa marchandise, sans pouvoir la stocker plus ou moins longtemps, il lui est plus difficile d'imposer son prix à l'acheteur et d'y répercuter l'impôt. L'exemple le plus intéressant à cet égard est celui de l'agriculture. Dans la plupart des cas, l'agriculteur n'a pas la possibilité de stocker, du moins sur une longue période, les denrées qu'il vend étant plus ou moins périssables. Il ne bénéficie pas non plus de grandes facilités bancaires, surtout en France, ce qui l'oblige à vendre pour avoir des rentrées d'argent. Ainsi lui est-il beaucoup plus difficile de répercuter ses impôts qu'au commerçant ou à l'industriel ; cela lui reste plus facile qu'au salarié, malgré tout.

3° *Le degré d'organisation corporative et de protection par l'Etat.* — La répercussion est le résultat d'une rivalité entre celui qui paie l'impôt et son acheteur (ou son vendeur dans le

cas de répercussion en arrière). Deux forces s'affrontent, dont la plus puissante éludera l'impôt. Dans cette puissance, l'organisation corporative et la protection de l'Etat jouent un rôle très grand.

L'organisation corporative permet de résister sur ses positions, de tenir fermement un prix de vente, en refusant de le diminuer : elle annule ou limite les effets de la concurrence qui aboutirait à cette diminution. Celui qui bénéficie de la plus forte organisation corporative réussit à imposer la répercussion. Quand acheteur et vendeur sont l'un et l'autre organisés (par exemple marchands de gros vendant aux marchands de détail), l'inégalité d'organisation joue un certain rôle. Cela renforce par exemple la difficulté pour les agriculteurs de répercuter sur leurs acheteurs, car les agriculteurs sont généralement mal organisés, au lieu que les acheteurs des produits agricoles le sont bien. Quand viennent face à face le consommateur et le commerçant, le premier, pratiquement inorganisé, est dominé par le second.

La protection de l'Etat pourrait rétablir l'équilibre. Mais, en pratique, l'Etat protège plus souvent les producteurs, parce que leur influence politique est plus grande, précisément à cause de leur plus forte organisation. Il aggrave donc leur puissance, et la faiblesse des consommateurs.

4<sup>o</sup> *Les variations de la conjoncture.* — Les trois facteurs précédents sont des facteurs qu'on pourrait qualifier de « structurels » ; ils tiennent en effet à la structure même de l'économie et à la place des contribuables dans cette structure. Il faut y ajouter un facteur « conjoncturel » : l'état de l'économie à un moment donné (l'état de la « conjoncture ») et ses variations ont une influence profonde sur les phénomènes de répercussion.

α) En période de prospérité, où l'économie est ascendante, où les demandes sont abondantes et soutenues par un pouvoir d'achat croissant, la répercussion des impôts des vendeurs sur les acheteurs est facilitée au maximum. Le facteur conjoncturel s'ajoute aux facteurs structurels qu'on a décrits dans le cas des industriels et des commerçants, qui répercutent alors sans difficulté ; il les contrarie dans le cas des agriculteurs, qui réussissent parfois à répercuter dans ces circonstances. Les consom-

mateurs supportent alors le poids des impôts des autres. Salariés et rentiers supportent de plus le poids des leurs : tout le système fiscal tend à reposer sur eux.

β) En période de crise économique, où l'économie est stagnante, les demandes plus faibles que les offres, l'argent rare, la répercussion des vendeurs sur les acheteurs devient plus difficile. Il est possible alors, si la crise est grave, que certains vendeurs, ayant besoin d'argent, acceptent de supporter en partie le poids des impôts des acheteurs : le facteur conjoncturel annule ici les effets des facteurs structurels. Mais, du fait même de la contradiction entre les deux séries de facteurs, cette répercussion « en arrière » est bien moins générale et bien moins complète que la répercussion « en avant » provoquée dans le cas précédent par la convergence de tous les facteurs, structurels et conjoncturels.

γ) En période de pénurie et d'inflation, comme on en trouve en cas de guerre ou de reconstruction après une guerre (ou dans un pays qui fait un effort aigu de modernisation), la situation n'est pas très différente de celle qu'on a décrite plus haut en période de prospérité. Mais la position des vendeurs est encore plus favorable. Les demandes sont supérieures aux offres, le pouvoir d'achat est grand, la peur de l'inflation accélère le désir d'acheter. Alors les vendeurs peuvent dicter leur loi et répercuter intégralement leurs impôts sur les acheteurs. Pour les agriculteurs, le caractère vital des produits qu'ils vendent et la pression vers eux de la demande annulent tous les effets du facteur structurel : ils répercutent aussi bien que les commerçants et les industriels.

On voit qu'en définitive les effets de la conjoncture ne contrarient l'action des facteurs de structure que dans un seul cas : les périodes de récession. Celles-ci sont relativement rares dans l'ensemble de l'évolution économique. Par conséquent, le sens général de la répercussion est de transférer le poids des impôts sur les consommateurs, et spécialement sur les salariés et les rentiers. En partie aussi sur les agriculteurs : mais l'autoconsommation agricole, qui limite les achats des paysans, limite aussi les conséquences pour eux de la répercussion.

## § 2. L'APPLICATION DE L'IMPOT EN FRANCE

Aucun système fiscal n'est parfait : tous présentent des défauts plus ou moins graves. Une appréciation valable du système fiscal français ne doit donc pas se borner à dresser la liste de ses lacunes. Il faut se demander si celles-ci dépassent le niveau de déféctuosité qu'on pourrait considérer comme normal.

On s'accorde à cet égard pour reconnaître au système fiscal français deux séries de défauts graves : il est à la fois inégalitaire et « malthusien ». C'est-à-dire que les impôts sont mal répartis et qu'ils tendent à freiner le développement de la production et le progrès économique. Ces deux défauts sont beaucoup plus développés en France que dans la fiscalité des grands pays modernes. Le second tend à diminuer depuis quelques années cependant.

### A) *L'inégalité fiscale*

Toutes les inégalités fiscales ne sont pas répréhensibles. Certaines, on l'a vu, sont établies de façon consciente et délibérée, dans un but d'intervention. On critiquera donc seulement les inégalités qui n'ont pas de justification semblable. Quand l'Etat voudrait établir un impôt équitable et qu'il ne le fait pas, quand il prétend avoir établi un impôt équitable et qu'il ne l'a pas fait, le système fiscal est déféctueux. L'analyse de ces défauts est particulièrement difficile en France, d'ailleurs, car les inégalités de fait les plus graves se dissimulent derrière une égalité juridique. Bien plus : certaines inégalités juridiques apparentes ne correspondent absolument pas à la réalité, de telle sorte que ceux qui paraissent avantagés sont en réalité désavantagés, et vice versa. Ainsi s'explique probablement que les plus ardents à protester contre l'injustice fiscale sont généralement ceux qui en profitent le plus.

a) LES INÉGALITÉS DANS L'IMPOT SUR LE REVENU. — L'impôt sur le revenu était considéré par les financiers classiques comme beaucoup plus juste que les impôts sur la dépense. Son application pratique en France est telle qu'il est sans doute le plus injuste de tous les impôts. L'inégalité tient à deux faits : l'inégalité devant l'évasion fiscale et l'inégalité devant la répercussion.

1<sup>o</sup> *L'inégalité devant l'évasion fiscale.* — L'impôt sur le revenu porte en principe sur le revenu réel. Mais ce principe n'est pas appliqué. En fait, trois moyens différents sont employés pour déterminer le revenu. En premier lieu, un système indiciaire, les indices étant déterminés après intervention d'une commission où les représentants directs ou indirects des contribuables ont pratiquement la majorité. Le revenu taxable est alors très inférieur au revenu réel, l'écart étant très considérable : le revenu net agricole réel a été évalué à 232,5 milliards de F en 1960 ; la même année, 560 millions de F de revenus agricoles ont été déclarés au titre de la taxe complémentaire et 450 millions de F au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Le second système d'évaluation est celui du forfait, débattu avec l'administration. Bien que moins éloigné du réel que le précédent, il est très avantageux également pour les contribuables. Il suffit de voir l'énergie avec laquelle ceux-ci réclament l'extension des forfaits pour mesurer l'importance de cet avantage. En 1960, le bénéfice moyen des entreprises industrielles ou commerciales soumises au régime de forfait était de 8 500 F par an. A qui fera-t-on croire que le revenu net moyen des quelque 750 000 industriels ou commerçants imposés au régime de forfait dépassait à peine 700 F par mois ? Le pourcentage de fraude dans les entreprises vérifiées en 1950 était de 80 % pour celles ayant un chiffre d'affaires inférieur à 7 millions d'anciens francs (intégralement soumises au régime du forfait).

Le troisième système est celui de la déclaration du contribuable contrôlée par la déclaration des tiers : il est appliqué aux salariés, aux rentiers, à certaines professions intellectuelles (écrivains, artistes, compositeurs, etc.). Ici, la fraude est très limitée, car elle suppose l'accord du tiers payeur, lequel n'a pas d'intérêt à frauder. Certes, il y a quelques accessoires des salaires qui ne sont pas déclarés, dans un certain nombre d'entreprises : mais cette portion est très minime et n'existe pas partout.

Il y a donc trois catégories de contribuables à l'impôt sur le revenu : 1<sup>o</sup> ceux qui tiennent de la loi elle-même le droit

d'être imposés sur un revenu théorique très inférieur au revenu réel : les paysans ; 2° ceux à qui l'on offre de larges possibilités d'évasion par le bénéfice des forfaits ; 3° ceux qui sont privés pratiquement de toute possibilité d'évasion. N'oublions pas, d'autre part, que l'impôt sur le revenu des personnes physiques est progressif : cette progressivité aboutit vite à un poids fiscal considérable, dont sont libérés presque intégralement les agriculteurs, et largement les commerçants et les membres de certaines professions libérales. En 1957, les salaires distribués représentaient 56 % des revenus individuels, et le reste (profits, intérêts, etc.) 44 % ; pour la surtaxe progressive (qui subsiste seule définitivement, depuis la réforme de 1959), les salaires représentaient 70 % des déclarations, les autres revenus 30 %.

2° *L'inégalité devant la répercussion.* — Elle est beaucoup plus difficile à mesurer. Mais son sens général est assez facile à définir. Il y a d'abord les catégories de contribuables qui ne peuvent pratiquement pas répercuter : ce sont les salariés, les rentiers, les titulaires de droits d'auteurs, etc.

Les paysans sont placés dans une situation difficile pour la répercussion : mais cela n'a aucune importance puisqu'ils n'ont rien à répercuter, ne payant pratiquement pas d'impôts sur le revenu. En définitive, seuls commerçants et industriels (et quelques professions libérales) ont des possibilités de répercussion des impôts sur les revenus. Cette répercussion est plus facile d'ailleurs pour les petits commerçants que pour les dirigeants de grandes firmes dont les revenus personnels sont plus nettement séparés de ceux de leurs entreprises. La répercussion tend ainsi à favoriser la catégorie des titulaires de bénéfices commerciaux qui peuvent d'autre part le plus facilement frauder. Dans l'ensemble, par conséquent, les inégalités tenant à la répercussion s'ajoutent aux inégalités tenant à l'évasion fiscale : les deux catégories agissent dans le même sens.

b) *LES INÉGALITÉS DANS L'IMPÔT SUR LA DÉPENSE.* — Le mécanisme même de l'impôt sur la dépense suppose qu'il est répercuté sur les derniers acheteurs du produit, c'est-à-dire sur les consommateurs. Deux catégories d'inégalités essentielles peuvent donc se produire : 1° des inégalités tenant à la répercussion, si celle-ci ne se produit pas à un certain stade ; 2° des

inégalités tenant à l'évasion, si l'impôt n'est pas payé par un contribuable, qui le répercute tout de même. Une troisième catégorie, moins importante, vient de l'autoconsommation familiale agricole.

1° *L'inégalité tenant à la répercussion.* — Elle est l'inverse de celle qu'on rencontre dans les impôts sur le revenu. L'impôt sur le revenu doit être supporté par celui qui le paie : il y a donc inégalité si celui qui le paie réussit à le répercuter. Au contraire, l'impôt sur la dépense doit être répercuté sur ses clients par celui qui le paie : il y a donc inégalité si celui qui le paie ne peut pas le répercuter. Cette hypothèse n'est pas absolument irréalisable (elle peut se produire en cas de crise économique, notamment) : mais elle se produit beaucoup moins que les inégalités tenant à la répercussion dans l'impôt sur le revenu. Car il s'agirait d'une répercussion « en arrière », toujours plus difficile, on l'a vu, que la répercussion « en avant », ici prévue par le législateur.

2° *L'inégalité tenant à l'évasion.* — Certaines résultent d'exonérations : par exemple les artisans sont exempts de la taxe à la valeur ajoutée. D'autres résultent de la fraude : en achetant et en vendant sans facture, on peut échapper à l'impôt. Cette pratique est d'autant plus facile que l'opération d'achat-vente met en présence de petites entreprises : l'organisation des grandes entreprises, en effet, qui nécessite un contrôle du personnel, ne permet pas de recourir à ces procédés. En 1949, le pourcentage de fraude pour les taxes sur le chiffre d'affaires était évalué à 11 % dans le commerce et à 4 % seulement dans l'industrie. Une autre inégalité vient du régime du forfait, qui existe aussi pour les petites entreprises dans les impôts sur le chiffre d'affaires. Comme en matière d'impôts sur le revenu, les forfaits sont très inférieurs aux bénéficiaires réels.

3° *L'inégalité tenant à l'autoconsommation familiale.* — Une partie des produits agricoles n'est pas mise dans le commerce. Elle est consommée directement par le paysan pour sa nourriture, l'entretien de ses bestiaux, voire son bâtiment ou son mobilier (bois) : on appelle ce phénomène l'autoconsommation familiale. Dans un pays comme la France, où les petites exploitations sont nombreuses, la part de l'autoconsommation est

assez importante. Or, cette autoconsommation aboutit à une évasion de l'impôt sur la dépense : si le paysan devait acheter son vin chez un commerçant, il paierait l'impôt sur la dépense ; il ne le paie pas en consommant la production de sa propriété. Les agriculteurs échappent ainsi, pour une part assez faible il est vrai, à l'impôt sur la dépense. Cela renforce le privilège fiscal dont ils bénéficient au titre de l'impôt sur le revenu.

Malgré tout, l'inégalité de l'impôt sur la dépense est moins grave en France que l'inégalité devant l'impôt sur le revenu. D'abord l'évasion fiscale est beaucoup moins développée. Ensuite, il arrive souvent que les inégalités se compensent les unes par les autres, en l'occurrence. Prenons le cas d'un artisan, qui échappe à la taxe sur la valeur ajoutée. Il évite ainsi l'impôt. S'il parvient à incorporer malgré tout dans le prix le montant de cet impôt qu'il ne paie pas (ce qui lui est facile puisque, d'une façon générale, le prix du marché est déterminé par l'offre des entreprises industrielles soumises à l'impôt), il grossira son revenu d'autant : les bénéfices de certaines entreprises marginales sont ainsi prélevés sur l'évasion fiscale. Mais, d'un autre côté, lorsqu'il achète instruments et machines, l'artisan en question subit l'impôt sans pouvoir bénéficier des récupérations correspondantes, dont profitent les entreprises industrielles. Le même raisonnement vaut pour les agriculteurs, qui ne peuvent récupérer la T.V.A. qu'ils ont supportée lors de l'acquisition de matériels nécessaires à leur exploitation : il y a donc au bout du compte une certaine compensation des inégalités dans l'impôt sur la dépense.

### B) *Le malthusianisme fiscal*

Au XVIII<sup>e</sup> siècle, l'économiste anglais Malthus affirma que la population croissait naturellement plus vite que les subsistances et en conclut à la nécessité de restreindre les naissances. Sa théorie est connue sous le nom de malthusianisme. Par extension, on applique le même terme aux doctrines ou aux pratiques qui tendent à restreindre le développement naturel de certains phénomènes. En matière économique, on qualifiera de malthusiennes les mesures qui limitent la production ou qui posent des

obstacles à son extension. C'est en ce dernier sens qu'on parle de malthusianisme fiscal.

Le système d'impôts français peut être qualifié de malthusien, parce qu'il aboutit à gêner les entreprises les plus modernes, les plus rentables, les plus efficaces, alors qu'il favorise ou protège les entreprises vétustes, archaïques, périmées, qui ne produisent qu'à grands frais. La tendance au malthusianisme a été longtemps l'un des plus graves défauts de l'économie française. Ce défaut tient à d'autres causes que le facteur fiscal. Mais, parmi elles, le facteur fiscal a une place importante. Depuis quelques années, cependant, une évolution importante a eu lieu à cet égard : le malthusianisme général et le malthusianisme fiscal sont en voie de régression.

a) LE SOUTIEN DES ENTREPRISES SCLÉROSÉES. — L'intervention de l'impôt dans le domaine économique se manifeste essentiellement par un soutien apporté aux formes d'entreprises les plus vétustes, les plus périmées, les plus arriérées par rapport à l'évolution technique.

1<sup>o</sup> *Les formes du soutien des scléroses.* — Le soutien apporté aux entreprises arriérées s'est d'abord manifesté longtemps sous la forme des droits de douane. La protection douanière met l'industrie nationale à l'abri de la concurrence étrangère. Possédant ainsi le monopole du marché national, les entreprises françaises étaient privées de l'aiguillon de la concurrence et pouvaient se dispenser d'un effort de modernisation. Sans doute subsistait la concurrence interne entre les firmes nationales rivales : mais celle-ci était réduite par la pratique des ententes corporatives, très développée. Les entreprises modernes acceptaient volontiers d'aligner leurs prix sur le niveau des entreprises les plus vétustes (qui produisaient plus cher), parce que leurs marges bénéficiaires étaient ainsi très grandes. Vendre peu, mais à gros prix : cet idéal des systèmes économiques primitifs, rejeté par les systèmes économiques modernes, a longtemps défini l'attitude d'une certaine partie de l'économie française. La protection douanière y était pour beaucoup. Mais depuis quelques années cette protection douanière a diminué : l'application du Marché commun accélère cette évolution (cf. p. 608).

Dans l'ensemble, le soutien des scléroses dans la France d'aujourd'hui résulte plus de la fiscalité intérieure que des droits de douane. On citera seulement quelques cas typiques à cet égard. Le plus net est celui de l'artisanat, qui profite de grands avantages, aussi bien dans l'impôt sur le revenu que dans l'impôt sur la dépense. Certes, le petit artisan fabriquant des objets à la main est un type social sympathique. Mais c'est un type social dépassé par l'évolution, qui tend à la fabrication en grande série, seule capable de permettre à l'ensemble de la population d'acquérir des objets fabriqués (il faut mettre à part, bien entendu, quelques cas exceptionnels : plombiers, électriciens, peintres, métiers d'art, etc.). Or, la fiscalité française protège systématiquement les artisans. Le résultat est que ceux-ci étaient 180 000 en 1938, et qu'ils sont aujourd'hui 450 000 : l'évolution se fait à rebours.

Les petits commerçants constituent un autre exemple important. Dans les pays très évolués au point de vue économique (États-Unis, Grande-Bretagne, pays nordiques), le petit commerçant ne disparaît pas : mais la dimension moyenne des entreprises est plus grande que celles des toutes petites boutiques qu'on rencontre dans les pays moins évolués. En France, le système fiscal favorise systématiquement ces petites boutiques. Les forfaits sur le revenu leur permettent d'échapper à une bonne partie de l'impôt : la suppression de la taxe proportionnelle par la réforme de 1959 les a encore plus favorisés.

L'absence d'impôts sur l'agriculture permet également à une grande masse de toutes petites exploitations de se maintenir, alors qu'elles seraient éliminées par le progrès économique. Mais cette exonération profite aussi aux grandes exploitations : en 1957, les agriculteurs ont déclaré moins de 20 000 bénéfices supérieurs à 600 000 anciens francs par an, alors qu'il existait 25 000 exploitations de plus de 100 ha et 80 000 exploitations de 50 à 100 ha. Les grandes exploitations, prospérant facilement à l'ombre des petites, ne sont donc pas poussées à abaisser leurs prix de revient, et à vendre à bas prix, ce qui est pourtant un élément essentiel du progrès économique.

2° *Les motifs du soutien des scléroses.* — Ce sont des motifs essentiellement politiques qui expliquent l'établissement d'un

système fiscal ainsi orienté vers la production des entreprises sclérosées. Mais la situation qui s'est ainsi créée est devenue si grave qu'il est devenu difficile socialement de mettre fin à cette situation de façon brutale.

L'importance politique de la paysannerie explique l'exonération fiscale dont elle bénéficie (également, il est vrai, les difficultés de l'agriculture dans les Etats développés). La protection des petits commerçants et des artisans repose sur un fondement analogue. Les petites entreprises sont très nombreuses et influentes au point de vue électoral. Il y a d'un autre côté, dans les partis conservateurs, une volonté de maintenir un nombre aussi élevé que possible des petits artisans, petits commerçants, petits agriculteurs, considérés comme des soutiens sûrs de l'ordre social : les grandes entreprises, avec leur personnel salarié, étant considérées comme dangereuses à cet égard.

Dans certains cas, les grandes entreprises ont appuyé le mouvement parce qu'il leur profitait, en leur permettant des marges bénéficiaires élevées. En agriculture, le fait est particulièrement accentué. Il l'était aussi, sur un plan beaucoup plus général, en matière de protection douanière : ici, petites et grandes entreprises étaient d'accord, au détriment du consommateur. Mais les consommateurs ne parviennent pas à constituer des groupes de pression capables d'équilibrer les puissants « lobbies » des producteurs (sur les « groupes de pression », cf. M. DUVERGER, *Sociologie politique*, coll. « Thémis », 3<sup>e</sup> éd., p. 441).

b) LA PÉNALISATION DES FORMES MODERNES D'ACTIVITÉ. — Le système fiscal pénalise les formes modernes d'activité de deux façons : d'une façon indirecte, en rendant inutile l'effort de modernisation ; d'une façon directe, en imposant une charge fiscale plus lourde aux activités les plus modernes et les plus progressives.

1<sup>o</sup> *La pénalisation indirecte.* — La protection douanière ou l'exonération fiscale de l'agriculture en sont les principaux exemples. Aucune discrimination n'est faite ici entre les entreprises modernes et les entreprises vétustes ; toutes bénéficient en apparence du cadeau que leur fait l'Etat. Ces protections fiscales ont pour effet d'écrouler l'aiguillon de la concurrence. Les entreprises n'ont plus besoin de développer sans cesse leurs

efforts de modernisation, de se tenir sans cesse en haleine vis-à-vis du progrès technique. Elles peuvent s'installer sur les positions acquises, sans que celles-ci risquent d'être sans cesse remises en question. Ainsi, le système fiscal favorise la stagnation.

2° *La discrimination directe.* — Dans d'autres cas, une discrimination directe est faite entre les formes d'activités modernes et les formes d'activités sclérosées, les premières étant défavorisées au profit des secondes. On en citera simplement quelques exemples.

Les systèmes d'exonération ou d'allègement de la taxe sur la valeur ajoutée favorisent les petites entreprises artisanales au détriment des entreprises industrielles plus importantes. Le jeu des forfaits tend en fait à favoriser le commerce au détriment de l'industrie, les intermédiaires au détriment des producteurs. L'appareil de distribution en France est beaucoup plus lourd que dans la plupart des grands pays modernes, ce qui est l'une des causes essentielles des prix de revient élevés. Cette hypertrophie de la distribution gêne beaucoup le progrès économique : le système fiscal tend à la maintenir. Le développement de la fiscalité sur les entreprises sociétaires va dans le même sens. Socialement, le petit artisan est plus sympathique que la grande firme anonyme : mais, économiquement, c'est sur cette dernière que s'appuie le progrès économique. Les impôts la défavorisent systématiquement.

Ces exemples sont très souvent cités. Celui des cadres salariés supérieurs l'est beaucoup moins, bien qu'il soit aussi caractéristique et aussi important. Ingénieurs, techniciens, administrateurs, chercheurs, « organisateurs », ces cadres constituent l'état-major du progrès économique : c'est essentiellement sur eux que repose le développement du monde moderne. Or, ils sont en France les citoyens les plus défavorisés par l'impôt : ils supportent par le jeu de progressivité une part écrasante des impôts sur le revenu, qu'ils sont incapables de répercuter ; consommateurs purs, qui ne vendent rien à des tiers, ils subissent intégralement les impôts sur la dépense, sans aucun jeu de répercussion en arrière.

Sur l'évasion fiscale, cf. G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, 1944 ; J. C. DISCHAMPS, *Comportements économiques et distorsions fiscales*, 1960 ; le rapport de la Commission Brasart (1959), dans *Statist. et étud.*

*financ.*, suppl., n° 125, mai 1959 ; l'article de M. CAPET, dans la *Rev. de science et législ. financ.*, 1954, p. 503 ; le *Rapport sur les comptes provisoires de la Nation pour 1953, 1955* ; également les excellents petits livres de R. MACART, *Garde à vous, Fisc !*, 1955, et *Echec au fisc*, 1958, qui présentent sous une forme amusante une analyse précise et sérieuse des procédés de fraude. — Sur la psychologie du contribuable, dans sa résistance à l'impôt notamment, cf. J. DUBERGÉ, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, 1961, et l'article de G. SCHMOLDERS dans la *Rev. de science fin.*, 1962, p. 399.

Sur les phénomènes de répercussion et d'incidence, cf. P. TABATONI, *Etude théorique de la translation et de l'incidence des impôts*, thèse, Aix, 1950 ; C. CAMPET, *Incidence et répercussion de l'impôt*, thèse, Bordeaux, 1953, et *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son influence sur la productivité* (publication de l'O.E.C.E.) ; H. KRIER, *La charge des impôts sur l'économie : théorie de la pression fiscale*, 1944 ; G. DEHOVE, *Impôt, économie et politique : pression fiscale et équilibre économique*, 1947 ; J. F. DUE, *The theory of incidence of sales taxation*, New York, 1942 ; C. COSCIANI, *Principii della scienza delle finanze*, Turin, 1953 ; E. R. ROLPH, *The theory of fiscal economics*, Berkeley, 1954 ; J. MARCHAL, *Rendements fiscaux et conjoncture*, 1942 ; M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, 1957, et le vieil ouvrage de E. R. A. SELIGNAN, *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, 1910 (trad.). — On se reportera aussi à l'ouvrage de F. NEUMARK et aux articles divers cités plus haut, pp. 393-394.

Sur les effets des impôts sur la productivité et le malthusianisme fiscal en France, cf. le rapport de la Commission « Productivité-fiscalité » (Commission Fourastié) dans *Statistiques et études financières*, n° 12 de 1952, et le rapport sur les *Comptes provisoires de la nation pour 1951*, publié en 1953 : on trouvera aussi dans ce dernier rapport d'intéressantes analyses sur l'inégalité fiscale et sur la fraude. Les effets malthusiens d'une législation destinée à protéger les « petits », parce qu'ils sont aussi les nombreux, donc les forts au point de vue électoral, sont compensés en partie par les diverses possibilités de déductions de « provisions », « amortissements » et frais divers, largement utilisées par les grandes entreprises pour diminuer leurs charges fiscales, que les petites utilisent moins. D'autre part, l'expansion et la modernisation de l'économie française dans la décade 1950-1960, malgré le freinage malthusien de la fiscalité, montrent que celui-ci a des effets limités, en face de facteurs socio-économiques très puissants.

**SOCIOLOGIE DE LA FRAUDE DANS LES IMPOTS SUR LE REVENU.** — Que l'esprit de fraude fiscale soit plus développé en France que dans les pays anglo-saxons est un premier fait important. La douceur des sanctions y est sans doute pour beaucoup ; si le fraudeur risquait des années de prison, comme aux Etats-Unis, il réfléchirait un peu avant de frauder. Si les déclarations fiscales étaient publiées en France, comme elles le sont aux Etats-Unis, le contrôle par l'opinion publique changerait bien des choses : un (très timide) premier pas dans ce sens a été fait en 1959, un texte ayant prévu l'affichage en mairie, dans des conditions à fixer par un décret qui n'est jamais intervenu, du montant de l'impôt mis à la charge de chaque redevable.

L'élément essentiel du problème n'est pas là. Il réside essentiellement dans une différence de structure sociale entre la France et les pays qui ont développé sur une grande échelle l'impôt sur le revenu. L'expérience montre que seuls les revenus déclarés par un tiers payeur (salaires déclarés par le patron, dividendes déclarés par la société qui les paie, loyers déclarés par le locataire, etc.), peuvent être exactement connus du fisc ; au contraire, les revenus déclarés par celui qui les perçoit (revenus des entreprises individuelles agricoles, artisanales et commerciales ; revenus de certains professions libérales, etc.) échappent toujours au fisc pour une partie plus ou moins importante. En Grande-Bretagne et aux États-Unis, les revenus de la première catégorie représentent plus de 85 % des revenus individuels ; moins de 15 % seulement de ces revenus ne sont donc pas connus exactement du fisc. C'est sur ces 15 % que peut jouer la fraude : l'importance de celle-ci est donc faible.

En France au contraire, les salaires représentaient en 1959 55 % des revenus individuels seulement, et les dividendes et loyers 4 % : 41 % au contraire sont constitués par les revenus d'entreprises : la fraude pouvait donc s'exercer sur plus de 40 % des revenus : plus de deux fois et demie autant qu'en Grande-Bretagne et qu'aux États-Unis. Cela explique pourquoi l'impôt sur le revenu est plus injuste en France. L'injustice diminue dans la mesure où la part des revenus non salariés diminue.

Pour une étude critique des idées précédentes, cf. H. LAUFENBURGER, *Economie du système fiscal français*, 1954, IV<sup>e</sup> partie : « Critiques du système et projets de réforme » et son article dans la *Rev. de science fin.*, 1959, p. 5 ; le rapport général de la Commission de Réforme fiscale (Commission Lorient), 1952 ; *La réforme fiscale*, projet du Syndicat national F.O. des Cadres de Contributions directes, 1951 (Paris, 16, avenue de Chatillon) ; les exposés de motifs des projets de réforme Pinay (31 octobre 1952, Assemblée nationale, n° 4579), R. Mayer (1953, *ibid.*, n° 5798), Laniel (13 novembre 1953, *ibid.*, n° 7164) et les discussions dans *Le Monde* à propos de l'article de M. DUVERGER, De la justice devant l'impôt direct (6 octobre 1953) : lettres de lecteurs (7 novembre 1953) et réplique (12 novembre 1953) ; également la tentative pour chiffrer les conséquences de l'évasion fiscale dans *Le Monde* (9 et 10 juillet 1959) ; le rapport de la Commission Brasart (*Stat. et étud. financ.*, suppl. n° 125, mai 1959) ; la discussion générale sur l'impôt direct et l'impôt indirect, p. 394, et l'étude de l'inégalité dans l'évasion fiscale devant l'impôt sur le revenu, pp. 566-567.

A titre de comparaison, sur la fraude aux États-Unis, cf. l'étude du *Bulletin des Contributions directes*, 1948, n° 4 ; sur la fraude en Italie, cf. l'article de G. SPINELLI, dans le *Bulletin for international fiscal documentation*, 1954, nos 3-4.

## CHAPITRE II

### LE DROIT DE L'IMPÔT

Le droit fiscal est une branche du droit public, l'impôt étant un rapport entre l'État et les citoyens. Plus précisément, le droit fiscal rentre dans le droit administratif. Mais il est étudié à part, car il comporte une originalité très marquée, à la fois dans son contenu et dans les procès auxquels il donne lieu. On va examiner successivement les caractères généraux du droit fiscal, d'une part, et les règles essentielles du contentieux fiscal, d'autre part.

#### SECTION I. — Les caractères généraux du droit fiscal

On parle souvent d' « autonomie du droit fiscal ». L'expression est juste, dans la mesure où elle désigne un aspect précis du droit fiscal, concernant l'interprétation des textes. Mais il ne faut pas la généraliser, comme on a trop souvent tendance à le faire. Le droit fiscal n'est pas autonome d'une façon générale : les règles générales du droit, et notamment celles du droit public, s'appliquent à l'impôt, toutes les fois qu'une règle particulière ne vient pas leur faire échec. On va examiner ici ces principales dérogations au droit commun en matière d'impôt, en ce qui concerne les lois fiscales d'une part, les administrations fiscales d'autre part.

#### § 1. LA LOI FISCALE

L'impôt est décidé en principe par la loi. La loi fiscale présente des caractères originaux par son établissement, par son interprétation, et par son application territoriale.

### A) *L'établissement de la loi fiscale*

Deux règles essentielles doivent être examinées à cet égard. En premier lieu, l'impôt est une matière réservée au législateur. En second lieu, il ne suffit pas qu'une loi ait établi un impôt pour que celui-ci puisse être perçu : il faut aussi que sa perception ait été autorisée par le Parlement, au moyen du vote du budget.

a) *L'IMPOT, MATIÈRE RÉSERVÉE AU LÉGISLATEUR.* — Cette règle remonte fort loin, puisqu'elle se rattache au vieux principe du consentement populaire de l'impôt, qui remonte lui-même au droit féodal et aux origines de la fiscalité moderne. Elle est maintenue dans la Constitution de 1958, bien que celle-ci restreigne beaucoup les prérogatives du Parlement et le domaine de la loi.

1° *Les origines de la règle.* — On a vu que le principe du consentement du peuple à l'impôt découle du fait que celui-ci a pris la place des « aides » accordées par les vassaux au suzerain, en droit féodal. Les « aides » étaient dues dans quelques cas exceptionnels (guerre, mariage de la fille, fils fait chevalier). En dehors de cela, elles étaient « consenties » si les vassaux le voulaient bien. Au fur et à mesure du développement de l'État, les souverains réclamèrent de plus en plus ces aides à des assemblées de vassaux : ainsi s'établit à la fois l'impôt, et la règle qu'il doit être consenti par les représentants de la nation (les représentants des villes érigées en « communes » se joignant à ceux des seigneurs laïcs et ecclésiastiques).

En Grande-Bretagne, cette règle ne disparut jamais, et le développement de l'impôt alla de pair avec celui du Parlement, qui le votait. En France, au contraire, elle tomba en désuétude vers les xv<sup>e</sup>-xvi<sup>e</sup> siècles. Les philosophes politiques du xviii<sup>e</sup> siècle la remirent en honneur, et elle fut réaffirmée avec force dès le début de la Révolution. L'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 proclame formellement : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvre-

ment et la durée. » Depuis ce principe a été constamment maintenu.

2° *L'application actuelle de la règle.* — Le principe que l'impôt est une matière réservée au législateur est affirmé par l'article 34 de la Constitution de 1958, qui délimite le pouvoir législatif du Parlement. Ce texte déclare : « La loi fixe les règles concernant : ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

L'interprétation de cette formule a soulevé certaines difficultés. On s'est demandé si le terme « impositions de toutes natures » n'était pas plus large que celui d'« impôts », et si la parafiscalité, notamment, ne rentrait pas dans cette expression. L'ordonnance du 2 janvier 1959 a adopté une interprétation contraire, puisqu'elle décide que les taxes parafiscales sont établies par décrets pris en Conseil d'Etat : on peut critiquer cette interprétation (bien qu'elle ait été confirmée par une décision du Conseil Constitutionnel du 18 octobre 1961, dont un attendu déclare expressément que l'article 34 ne vise pas les taxes parafiscales). Mais, de toute façon, une chose est sûre et nul ne la met en doute : que les impôts proprement dits rentrent dans l'expression « impositions de toutes natures », et qu'ils sont donc une matière réservée au législateur par la Constitution. Celle-ci ne fait, sur ce point, que consacrer la règle traditionnelle antérieure.

Comme antérieurement, ce principe ne fait pas obstacle à ce que le Parlement délègue au Gouvernement son pouvoir législatif, en matière fiscale comme en toute autre. Sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> Républiques, cette délégation se heurtait à des obstacles théoriques : mais ils n'avaient pas empêché le développement pratique des « décrets-lois », qui intervinrent souvent en matière fiscale. Sous la V<sup>e</sup> République, la possibilité d'une délégation législative, permettant au gouvernement d'agir par voie d'« ordonnances » (nom nouveau des décrets-lois), est expressément prévue par la Constitution : les obstacles de principe ont donc disparu.

b) *L'AUTORISATION ANNUELLE DE PERCEVOIR LES IMPOTS.*  
— Il ne suffit pas qu'une loi ait établi un impôt pour que celui-ci puisse être perçu. L'autorisation de percevoir les impôts éta-

blis doit être de plus donnée chaque année, dans la loi de finances.

1° *La règle de l'autorisation annuelle.* — Elle découle, comme la précédente, de l'histoire même de l'impôt. Celui-ci était d'abord une contribution exceptionnelle, levée une seule fois. L'idée d'un impôt régulièrement perçu chaque année ne s'est établie que progressivement. On a dit comment le Parlement d'Angleterre s'est toujours opposé à ce que l'autorisation de percevoir l'impôt fût accordée d'une façon permanente, comment il a exigé au contraire une autorisation nouvelle pour toute nouvelle perception, comment l'annualité de l'impôt a ainsi conduit à l'annualité du budget. Disparue en France aux xv<sup>e</sup>-xvi<sup>e</sup> siècles, la règle y est réapparue avec la Révolution de 1789, en même temps que celle du consentement populaire de l'impôt.

L'autorisation annuelle de percevoir les impôts est donnée par la loi de finances. La formule est la suivante : « La perception des impôts directs et indirects, et des produits et revenus publics, continuera à être opérée pour l'année 196.., conformément aux lois et aux décrets en vigueur. » Si le budget n'était pas voté, le gouvernement ne pourrait donc percevoir les impôts : les vivres lui seraient coupés. Cependant, l'article 47, § 3, de la Constitution de 1958 atténue la rigueur de cette règle. Si le Parlement ne s'est pas prononcé sur le projet de budget 70 jours après qu'il en a été saisi par le Gouvernement, celui-ci peut promulguer le budget par ordonnance : il se donne ainsi à lui-même l'autorisation de percevoir les impôts. Mais cette procédure n'est pas applicable au cas de refus de voter le budget : hypothèse plus théorique d'ailleurs que pratique, car elle aboutirait à la paralysie de l'Etat.

2° *La portée de l'autorisation annuelle.* — On se bornera à noter deux points, à ce propos. En premier lieu, l'autorisation annuelle n'est obligatoire que pour les impôts déjà établis par des lois fiscales antérieurement au vote du budget. Une loi fiscale intervenant en cours d'année s'applique directement et immédiatement à l'année en cours, au contraire.

En second lieu, l'autorisation annuelle de percevoir les impôts n'est pas seulement une autorisation : elle est aussi

pour le gouvernement une obligation. Une différence fondamentale sépare à cet égard le budget des recettes et celui des dépenses. Les dépenses sont seulement autorisées ; le gouvernement peut renoncer à les faire. Au contraire, les recettes autorisées doivent être obligatoirement perçues : cependant, on verra que l'administration a le droit d'accorder des remises ou des modérations d'impôts, dans certains cas.

### B) *L'interprétation de la loi fiscale*

L'interprétation de la loi fiscale est dominée par un principe fondamental : le principe d'autonomie du droit fiscal. Une controverse s'est cependant développée à cet égard : certains auteurs contestant l'existence de ce principe. Cependant, l'opposition à cet égard est moins grande en réalité qu'en apparence : le principe d'autonomie du droit fiscal ne paraît guère discutable ; mais il ne faut pas en exagérer la portée.

a) LA NOTION D'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL. — La notion d'autonomie du droit fiscal a deux aspects complémentaires. Elle signifie d'abord que les situations juridiques sont définies en droit fiscal de façon particulière, et non par référence aux définitions générales du droit. Elle signifie en second lieu que ces définitions particulières sont orientées dans le sens des intérêts du fisc.

1° *La définition particulière des situations juridiques par le droit fiscal.* — Le principe de l'autonomie du droit fiscal signifie que le fisc n'est pas lié dans l'application de l'impôt par les définitions juridiques générales, telles qu'elles sont établies en droit commun : il peut leur substituer ses propres définitions, qui sont basées sur des situations de fait. On ne peut opposer au fisc, par exemple, pour échapper à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, qu'on n'a pas la qualité de commerçant au sens du Code de Commerce ; en matière de droit d'enregistrement, on ne peut lui opposer la qualification juridique d'un acte pour obtenir l'application d'un impôt moins élevé ; etc.

L'autonomie du droit fiscal va très loin. Elle conduit le fisc à considérer comme normales, au regard de l'application de

l'impôt, des situations que le droit refuse d'enregistrer parce qu'il les considère comme contraires à l'ordre public ou aux « bonnes mœurs », ou même des situations qui sont réprimées par les lois pénales. L'activité d'une prostituée n'est pas reconnue par le droit (encore qu'elle ne soit pas réprimée par la loi : le racolage seul est un délit) ; par contre, le fisc n'hésite pas à en tenir compte dans la mesure où elle peut donner lieu à imposition ; les revenus de la prostitution sont soumis à l'impôt au titre des bénéfices non commerciaux, de même que ceux des mages, des guérisseurs, des sorciers, etc., bien que l'activité de ces derniers tombe souvent sous le coup du délit d'exercice illégal de la médecine.

2° *L'orientation de cette définition particulière dans l'intérêt du fisc.* — Le principe de l'autonomie du droit fiscal a essentiellement pour but de permettre de lutter contre l'évasion fiscale au moyen d'artifices juridiques. Il sert en somme à faire triompher l'esprit de la loi sur sa lettre, à mettre en échec l'ingéniosité des « fraudeurs légaux », c'est-à-dire des gens qui essaient d'échapper à un impôt qu'ils devraient payer, non pas en transgressant la loi, mais en utilisant les dispositions mêmes de la loi (cf. p. 402).

Les définitions juridiques particulières adoptées par le droit fiscal sont donc orientées dans le sens des intérêts du fisc : elles sont défavorables aux intérêts du contribuable, qui aurait plus d'avantages à obtenir l'application des définitions juridiques du droit commun.

b) LA PORTÉE DE L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL. — L'autonomie du droit fiscal ne joue que dans les limites posées par la loi fiscale elle-même. Elle n'est qu'un principe d'interprétation, dans le cas où cette loi garde le silence. Et elle n'a pour but que d'en respecter l'esprit.

1° *L'autonomie du droit fiscal ne joue que dans le silence de la loi.* — L'idée que les situations juridiques se définissent d'une façon particulière en droit fiscal ne s'applique qu'autant que la loi fiscale n'a pas expressément décidé que la définition du droit commun devait s'appliquer. Si une loi décide que tel impôt s'applique aux commerçants d'après la définition du Code de Commerce, c'est la définition du Code de Commerce qui sera

retenue, et non celle, plus réaliste, habituellement appliquée en droit fiscal.

L'autonomie du droit fiscal veut dire simplement que si la loi fiscale se réfère à une situation juridique générale, sans préciser autrement, cette situation ne sera pas appréciée par rapport au droit commun, mais par rapport aux exigences spéciales de l'application de l'impôt. Le législateur est parfaitement au courant de ce fait, lorsqu'il vote la loi : car le principe de l'autonomie du droit fiscal s'applique depuis longtemps. Le législateur peut toujours écarter ce principe, en se référant avec précision à une situation de droit commun. S'il ne le fait pas, c'est qu'il admet implicitement l'application du principe d'autonomie.

2° *L'autonomie du droit fiscal est conforme à l'esprit de la loi.* — Certains auteurs, dont Lucien Mehl, protestent contre ceux qui présentent le principe d'autonomie comme une tendance de l'administration ou du juge à interpréter la loi fiscale dans un sens favorable aux intérêts du fisc. Il ne s'agit pas d'« intérêt du fisc » en réalité : d'ailleurs, le fisc n'a pas d'intérêt propre. Il s'agit d'une interprétation conforme à l'esprit même de la loi fiscale, que le contribuable cherche à tourner en utilisant des définitions du droit commun établies sans penser aux problèmes d'application de l'impôt.

### C) *L'application de la loi fiscale dans le temps et l'espace*

L'application de la loi fiscale dans le temps et dans l'espace ne présente pas de grandes originalités par rapport à celle des autres lois.

a) L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS LE TEMPS ne soulève pas de difficultés particulières. On applique ici, comme pour toutes les autres lois, les deux principes de l'application immédiate et de la non-rétroactivité.

1° *Le principe de l'application immédiate.* — La loi fiscale s'applique immédiatement aux situations en cours. Combiné avec le principe de l'annualité de l'impôt, cela signifie, en matière d'impôts sur le revenu, que la législation applicable est celle en vigueur au jour de la clôture de la période de réalisation des

revenus imposables, même si une partie de ces revenus sont nés sous l'empire de la législation antérieure. Ainsi, une loi promulguée en novembre 1962 s'appliquera à tous les revenus perçus dans l'année 1962.

2<sup>o</sup> *Le principe de la non-rétroactivité.* — La loi fiscale ne dispose que pour l'avenir, en vertu du principe de non-rétroactivité posé par l'article 2 du Code civil. Elle ne peut donc s'appliquer à des situations révolues. Ainsi, une loi promulguée en novembre 1962 ne s'appliquera pas aux revenus perçus avant le 1<sup>er</sup> janvier 1962, même si le contribuable n'a pas encore acquitté les impôts les concernant.

Cependant, le principe de non-rétroactivité n'est pas inscrit dans la Constitution. Le législateur peut donc y déroger s'il le veut. Ainsi, le Parlement peut voter une loi fiscale rétroactive. Mais, en l'absence de dispositions expresses à cet égard, un décret d'application ne peut pas comporter de dispositions rétroactives.

b) L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS L'ESPACE se heurte à de nombreuses difficultés, contrairement à son application dans le temps.

1<sup>o</sup> *Les problèmes posés* par l'application territoriale des lois fiscales sont de deux catégories principales : problèmes de doubles-impositions, et problèmes d'évasion fiscale.

Les doubles impositions résultent des définitions différentes de l'impôt données par les législations des Etats. Chaque Etat, étant souverain sur son territoire, peut définir comme il l'entend l'application de l'impôt : des contradictions peuvent en résulter. Supposons qu'un pays impose tous les revenus réalisés sur son territoire, qu'un autre impose tous les revenus perçus par ses résidents, même si ces revenus proviennent de l'étranger : le contribuable habitant le second pays, qui perçoit des revenus dans le premier, sera imposé dans les deux nations à la fois pour le même revenu. Il y a « double imposition ».

D'autre part, certains pays ont des législations fiscales plus favorables que d'autres. Certains contribuables sont tentés d'en profiter afin d'éviter une partie de l'impôt au moyen d'une localisation fictive de leurs revenus. De petits Etats ont ainsi organisé à leur profit, et au détriment de grands Etats, une évasion fiscale internationale. L'exemple le plus typique

est celui de la Principauté de Monaco, asile d'évasion fiscale au détriment de la France : ce qui a provoqué de vives réactions du gouvernement français en 1962. Monaco a développé ainsi sur le plan fiscal une véritable industrie de la fraude, comme Reno sur le plan du divorce : fraudes accessibles seulement aux riches d'ailleurs.

2° *Les solutions possibles.* — Sur le plan intérieur de chaque Etat, ces problèmes ne peuvent être résolus que de façon imparfaite. Certains Etats s'efforcent d'empêcher les doubles impositions. Par exemple, les étrangers domiciliés en France peuvent déduire de la base taxable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques les revenus pour lesquels ils sont imposés à un impôt sur le revenu global dans leurs pays d'origine. Aux Etats-Unis, les entreprises peuvent déduire du montant de l'*Income Tax*, les impôts payés à l'étranger à raison de bénéfices réalisés hors des U.S.A.

Mais ces solutions ne sont que partielles, et beaucoup d'Etats ne les appliquent pas, à cause des pertes de recettes qu'elles entraînent pour eux. La seule solution véritable est celle de conventions passées entre Etats, destinées à éviter les doubles impositions, d'une part, et à organiser une assistance mutuelle dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, d'autre part. Un certain nombre de conventions de ce genre existent. Le système, fortement recommandé par les organisations internationales (l'O.N.U., après la S.D.N., a préparé des projets en ce sens), tend à se développer.

## § 2. LES ADMINISTRATIONS FISCALES

On examinera très sommairement l'organisation des administrations fiscales, avant d'étudier leurs rapports avec les contribuables et notamment les prérogatives dont elles disposent à cet égard, et les limites de celles-ci.

### A) *L'organisation des administrations fiscales*

Depuis le début du XIX<sup>e</sup> siècle, l'administration fiscale en France est organisée en quatre grandes branches, qu'on appelle les « régies » : Contributions directes, Contributions indirectes,

Enregistrement, Douanes. De plus, en matière de contributions directes, le recouvrement est assuré par les Services du Trésor, ce qui met en cause une cinquième administration. Mais, depuis 1948, on a entrepris la fusion des régies traditionnelles.

a) L'ORGANISATION TRADITIONNELLE. — Elle est différente pour les Contributions directes, dominées par le principe de la séparation des administrateurs et des comptables, et pour les autres régies, où ce principe ne s'applique pas.

1° *L'administration des Contributions directes.* — Les impôts d'Etat sur le revenu et les impôts directs locaux sont établis par la Régie des Contributions directes. Le personnage essentiel de cette administration est l'inspecteur. Il contrôle les déclarations des contribuables, il arrête les forfaits, il établit ainsi les « matrices » de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, qui donnent lieu à l'émission des rôles (cf. p. 394). Pour l'impôt sur les sociétés, qui n'est pas perçu par voie de rôle, il effectue un travail de contrôle. Pour les contributions directes locales, il établit un recensement des contribuables dans les secteurs urbains, il fait des « tournées de mutation » dans les communes rurales. L'inspecteur ne se borne pas à ces travaux d'assiette de l'impôt : il vérifie aussi les comptabilités des entreprises, du moins pour les entreprises petites et moyennes (la comptabilité des grandes entreprises étant contrôlée par des brigades départementales ou nationales). Les services des Contributions directes sont groupés en Directions départementales.

Le recouvrement des impôts sur le revenu n'est pas assuré par la Régie des Contributions directes, mais par les Services du Trésor, par application du principe de la séparation des administrateurs et des comptables. On a déjà dit que ces Services du Trésor sont placés, dans chaque département, sous l'autorité d'un trésorier payeur général, qui a sous ses ordres des receveurs particuliers des finances (dans les arrondissements) et des percepteurs (généralement dans un groupe de communes : mais dans les villes, il y a un percepteur, ou parfois plusieurs). Les percepteurs reçoivent les rôles d'imposition qui leur sont adressés par le directeur départemental des contributions directes, accompagnés des avertissements : les percepteurs

envoient ces avertissements aux contribuables, reçoivent le paiement des impôts, en donnent quittance.

2<sup>o</sup> *Les autres administrations fiscales.* — L'administration des Contributions indirectes assure l'assiette et le recouvrement des impôts sur la dépense et d'un certain nombre de taxes parafiscales. Elle a aussi des fonctions non fiscales : elle gère le monopole des tabacs et des allumettes, elle contrôle la production et l'utilisation de l'alcool, elle applique le statut des céréales (en exécutant les directives de l'Office national interprofessionnel des Céréales) et celui de la viticulture, elle assure la marque des métaux précieux. Elle est organisée en inspections centrales urbaines et en circonscriptions rurales. Une certaine division du travail existe entre les services d'établissement de l'impôt et ceux du recouvrement. Ces derniers sont constitués par les « recettes buralistes » qui existent dans la plupart des communes : souvent, celles-ci sont simplement gérées par le débitant de tabac de la commune ; il n'existe un fonctionnaire particulier que pour les recettes importantes.

L'administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre assied et recouvre les droits d'enregistrement et de timbre, les taxes sur le chiffre d'affaires dues par les banquiers et les marchands de biens, la taxe complémentaire sur le revenu des valeurs mobilières, la taxe sur les assurances et la taxe sur les automobiles. Elle assure de plus des tâches non fiscales : elle gère le domaine de l'Etat, elle administre les successions en déshérence, elle a la curatelle des successions vacantes, etc. En général, les opérations de contrôle, et celle de liquidation et de recouvrement sont séparées : il existe donc, d'une part des « recettes d'enregistrement », d'autre part des « bureaux de contrôle ». Dans les petites communes, les deux sont fusionnés ; dans les grandes villes, au contraire, la spécialisation est plus poussée.

L'administration des Douanes est, comme les précédentes, chargée à la fois de tâches fiscales (établissement et recouvrement des droits de douane et de la taxe à la valeur ajoutée due à l'importation) et de tâches non fiscales (participation à l'application de la réglementation du commerce extérieur, à l'élaboration des statistiques du commerce extérieur, etc). Les condi-

tions particulières de perception des droits de douane imposent une structure originale. Dans l'ensemble, l'administration des douanes comprend deux services distincts : d'une part, les services sédentaires, chargés de la liquidation, du recouvrement et du contrôle de l'impôt aux points de passages obligés des marchandises ; d'autre part, les services actifs, formés des brigades d'agents en uniforme qui assurent la surveillance des frontières.

b) LA FUSION DES RÉGIES. — L'établissement et le contrôle des différents impôts sont de plus en plus dépendants. Par exemple, ce sont les mêmes comptabilités qui constituent les documents de base essentiels pour l'impôt sur le revenu des commerçants et industriels et pour les taxes sur le chiffre d'affaires. D'autre part, l'évolution du système fiscal français a surchargé les services des Contributions directes et des Contributions indirectes, tandis que ceux de l'Enregistrement ont une activité ralentie. Ces deux raisons ont conduit à décider la fusion des régies traditionnelles. Entreprise en 1948, celle-ci n'est pas encore accomplie.

1<sup>o</sup> *La fusion au sommet.* — La fusion au sommet est réalisée. Il n'y a plus quatre directions générales, correspondant à chaque régie, au ministère des Finances. On leur a substitué deux directions : a) la « Direction générale des Impôts », qui s'occupe à la fois des contributions indirectes, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et de timbre ; b) la « Direction générale des Douanes et des Droits indirects », qui s'occupe à la fois des douanes et des impôts indirects particuliers (notamment sur les boissons). Les questions du domaine public relèvent par ailleurs d'un service central distinct. On notera que cette organisation administrative est basée sur des nécessités pratiques et se soucie peu de la nature des différents impôts : les impôts généraux sur la dépense (taxes sur le chiffre d'affaires) relèvent de la Direction générale des impôts, tandis que les impôts particuliers sur la dépense relèvent de la Direction générale des douanes et des droits indirects.

2<sup>o</sup> *L'absence de fusion à la base.* — Vingt-deux ans après la décision de fusionner les anciennes régies, celle-ci n'est pas encore appliquée à la base : les quatre régies traditionnelles

subsistent sur le plan départemental, chacune ayant à sa tête un directeur départemental. Ce retard s'explique par des obstacles techniques, et aussi par des résistances psychologiques dues à la force des habitudes et aux disparités de carrières. Cependant, certaines mesures ont été prises, qui constituent des étapes sur la voie de la fusion.

En premier lieu, une coordination régulière a été établie entre les régies départementales, par l'institution d'une « réunion des directeurs » périodique, et l'établissement de programmes communs de vérifications de comptabilités. En second lieu, il a été constitué des brigades de contrôle dites « polyvalentes », c'est-à-dire compétentes pour vérifier tous les impôts d'un même contribuable : il en existe maintenant dans tous les départements, mais leur contrôle ne s'applique qu'aux entreprises importantes. En troisième lieu, la formation des agents des régies a été unifiée par la création d'une Ecole nationale des impôts, qui donne aux inspecteurs les mêmes bases techniques et le même esprit (l'Ecole nationale des douanes reste distincte, de même que l'Ecole nationale du Trésor : mais les agents qu'elles forment ont des tâches différentes). Enfin, on a depuis 1957 unifié le statut des personnels des différentes administrations financières : en faisant disparaître les disparités de carrière, on supprime ainsi un important obstacle pratique à la fusion.

### B) *Les prérogatives des administrations fiscales*

Dans l'établissement et le recouvrement de l'impôt, les administrations fiscales disposent de prérogatives vis-à-vis des particuliers, qui sont beaucoup plus importantes que les prérogatives des autres administrations. On va essayer d'en dresser un tableau d'ensemble, en les classant aussi logiquement que possible.

a) LES POUVOIRS D'INVESTIGATION. — On a déjà dit que l'évaluation de la matière imposable est un des problèmes les plus difficiles de la fiscalité, à cause de la tendance du contribuable à dissimuler. D'une façon générale, le contribuable — ou un tiers — est obligé de déclarer au fisc la matière impo-

sable. Mais les administrations disposent de plusieurs prérogatives pour vérifier l'exactitude de ces déclarations ; le fisc a un droit de visite, un droit de communication et un droit de demander des éclaircissements et justifications.

1<sup>o</sup> *Le droit de visite.* — Le droit de visite se présente sous la forme du droit de recensement à domicile pour la contribution mobilière et la patente, du droit de visite dans les locaux professionnels pour les contributions indirectes (ce contrôle sur place prend le nom d' « exercice », quand il est permanent, ou tout au moins périodique) ; du droit de visite des marchandises, des véhicules et des personnes par les agents de douanes. Il est superflu de souligner le caractère exorbitant d'un tel droit de visite, notamment dans les locaux privés. Mais il est alors strictement réglementé : il ne peut, en règle générale, s'exercer que de jour, et seulement dans les locaux professionnels.

2<sup>o</sup> *Le droit de communication.* — Le fisc a, en second lieu, un droit de communication de certains documents, notamment des documents comptables. C'est un droit très important, qui est en pratique le moyen d'investigation essentiel pour les impôts sur la dépense et pour la plupart des impôts sur le revenu. La loi oblige d'ailleurs certains contribuables à tenir une comptabilité plus ou moins rigoureuse, afin que le fisc puisse exercer un contrôle sur leurs opérations. Le droit de communication ne s'exerce pas seulement auprès du contribuable, mais également auprès de tiers en rapport avec lui : banques, assurances, sécurité sociale, service des chèques postaux, tiers payeur, etc. Les agents du fisc sont liés par le secret professionnel concernant les renseignements qu'ils obtiennent ainsi par l'exercice du droit de communication.

3<sup>o</sup> *Les demandes d'éclaircissements et de justifications.* — Enfin, les administrations fiscales ont le droit de demander au contribuable des éclaircissements et des justifications, à propos des déclarations qu'il est obligé de faire en matière fiscale. Les demandes d' « éclaircissements » sont des demandes de précisions, les demandes de « justifications » réclament la preuve des faits allégués par les contribuables. Les unes et les autres ont d'importantes conséquences juridiques : si les

réponses fournies par le contribuable ne sont pas jugées satisfaisantes par l'administration, celle-ci peut rectifier d'office les déclarations faites. On passe ainsi aux pouvoirs d'évaluation du fisc.

b) **LES POUVOIRS D'ÉVALUATION.** — L'administration n'a pas seulement le pouvoir de chercher à connaître la matière imposable : elle a aussi le droit de l'apprécier et de l'évaluer, en certaines circonstances. Il faut distinguer à cet égard un pouvoir d'interprétation juridique et un pouvoir d'évaluation financière.

1<sup>o</sup> *Le pouvoir d'interprétation juridique.* — Le fisc a le pouvoir d'interpréter certains actes juridiques du contribuable, et de rétablir le véritable caractère d'actes qui lui sont présentés, lors que le contribuable les a dissimulés sous l'apparence d'actes d'une autre nature, qui sont soumis à des impôts moins élevés. En matière d'enregistrement, ce droit de rectification est général : ainsi, par exemple, si une donation d'immeubles entre personnes non parentes (soumise à des droits très lourds) est dissimulée sous l'apparence d'une vente (soumise à des droits moins élevés), le fisc peut rétablir la vérité et appliquer l'impôt sur les donations. En matière d'impôts sur le revenu, le fisc a les mêmes prérogatives : mais il ne peut alors rétablir la situation juridique réelle qu'après avis d'un Comité consultatif dit « de la répression des abus du droit » (cf. plus loin, p. 446). L'avis de cet organisme détermine la charge de la preuve : c'est à l'administration de prouver la dissimulation, si le Comité conclut qu'elle n'existe pas ; c'est au contribuable de faire la preuve contraire, si le Comité conclut qu'il y a dissimulation du véritable caractère juridique de l'opération.

2<sup>o</sup> *Le pouvoir d'évaluation financière.* — L'administration fiscale a le droit de déterminer elle-même le montant de la matière imposable — et par conséquent de l'impôt — dans certaines circonstances. Il en est ainsi de façon normale pour certains impôts : par exemple, en cas de « forfait légal » pour les bénéficiaires agricoles. Il en est ainsi de façon exceptionnelle pour d'autres impôts : le pouvoir d'évaluation revêtant alors un certain caractère de sanction. Tel est le cas pour la taxation d'office (qui porte sur l'ensemble des revenus) ou la rectification d'office (qui porte sur certaines catégories de revenu).

La taxation d'office intervient surtout en cas de défaut de déclaration, ou de déclaration tardive, d'absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications, ou de réponses évasives ; elle intervient aussi dans le cas de contribuables qui changent très fréquemment de domicile, ou vivent dans des locaux d'emprunt ou en meublés, ou quand les dépenses ostensibles ou notoires du contribuable sont nettement supérieures aux revenus qu'il déclare. La rectification d'office intervient si la comptabilité vérifiée est irrégulière, ou si le contribuable fait opposition à un contrôle fiscal. Taxation d'office et rectification d'office ne suppriment pas la possibilité de contestation du contribuable : mais elles changent la charge de la preuve. Le contribuable taxé d'office peut faire un recours : mais c'est à lui de prouver que les chiffres retenus par l'administration sont faux.

Le pouvoir de rectification des déclarations et de « redressement » des impositions ne peut être exercé par l'administration que pendant un certain laps de temps. La loi du 27 décembre 1963 est venue unifier les différents délais qui étaient autrefois prévus pour chaque catégorie d'impôts. Pour les impôts sur le revenu et les taxes sur le chiffre d'affaires, l'administration ne peut désormais procéder à des redressements que jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Pour les autres impôts, le même délai de trois années est applicable, mais son point de départ est différent : c'est tantôt l'année du fait générateur, tantôt l'année du jour où l'administration a eu connaissance du document lui révélant l'exigibilité de l'impôt.

c) LES POUVOIRS DE SANCTION. — Les administrations fiscales ont le pouvoir d'appliquer certaines sanctions pécuniaires aux contribuables récalcitrants : pouvoir considérable, puisqu'il aboutit parfois à de véritables peines, à des sortes d'amendes, qui sont prononcées sans garanties judiciaires et sans procédure contradictoire (cependant, le contribuable peut toujours contester devant les tribunaux le bien-fondé de ces sanctions).

1<sup>o</sup> *Pouvoir de préemption et de saisie.* — Il faut mettre à part le droit de préemption qui existe en matière de ventes d'immeubles : le fisc a le droit d'acquérir, à la place de l'ache-

teur, l'immeuble vendu, en payant 10 % en sus du prix déclaré dans l'acte (cf. p. 620). Ce n'est pas à proprement parler une sanction : l'acheteur est simplement pris au mot. Mais, en pratique, ce pouvoir du fisc joue dans le cas où le prix déclaré est nettement inférieur à la réalité, et cela entraîne une perte pour le contribuable. Il subit une sanction en fait.

Le caractère de sanction est indiscutable dans le cas de la saisie des marchandises en situation irrégulière, à laquelle les administrations des douanes et des contributions indirectes ont le droit de procéder. Mais elles ne peuvent conserver ces marchandises qu'en demandant au juge de prononcer leur confiscation au titre de réparation civile.

2° *Pouvoir de majoration.* — Le fisc peut majorer les impôts dus par les contribuables en certaines circonstances. En matière d'impôts sur le revenu, le défaut de déclaration entraîne une majoration de 25 % ; la déclaration tardive entraîne une majoration de 10 à 25 %, suivant la durée du retard. En cas d'insuffisance de déclaration, s'il y a bonne foi, les contribuables sont redevables simplement d'un intérêt de 0,75 % par mois de retard (9 % l'an), avec maximum de 25 %. Si la bonne foi n'est pas établie, il est dû une majoration de droits d'un taux égal à 30 % ou 50 % du montant des droits éludés, selon l'importance de ces droits ; un taux de 100 % est prévu en cas de manœuvres frauduleuses. Des amendes ou majorations spécifiques sont également encourues dans des cas déterminés : production tardive de document, taxation d'office, etc.

#### d) LES GARANTIES ET PRIVILÈGES DANS LE RECOUVREMENT.

— Enfin, les administrations fiscales disposent de différentes garanties et privilèges dans le recouvrement des impôts.

1° *Le pouvoir d'exécution d'office* est le premier de ces privilèges, qu'on a eu déjà l'occasion d'examiner en étudiant le recouvrement des impôts (cf. p. 395). Les administrations fiscales créent elles-mêmes le titre exécutoire, sans avoir besoin de recourir au juge ; elles peuvent poursuivre l'exécution forcée elles-mêmes, sans recourir au juge non plus. En matière d'impôts directs, le contribuable reçoit ainsi une « sommation sans frais ». S'il n'y défère pas, le receveur des finances décerne une « contrainte », qui permet l'exécution forcée. Le contri-

buable reçoit alors un « commandement », notifié par huissier, douze jours au moins après la sommation sans frais. Trois jours après la notification du commandement, l'administration peut procéder à la saisie des biens mobiliers et immobiliers du contribuable. Avec l'autorisation du préfet, elle peut ensuite les mettre en vente, aux enchères publiques. Mais, bien entendu, le contribuable peut faire opposition à ces procédures devant un juge, ce qui en suspend l'exécution.

Pour les autres impôts, le mécanisme de l'exécution d'office est analogue, l'émission du titre de perception remplaçant la contrainte.

2<sup>o</sup> *Le caractère privilégié des créances du Trésor.* — Par rapport aux autres créances, celles du fisc sont privilégiées, c'est-à-dire que le fisc est payé d'abord, les autres créanciers ne pouvant l'être qu'ensuite, s'il reste un actif. En matière de contributions directes et de taxes sur le chiffre d'affaires, le privilège du Trésor est de deux ans, à dater de l'exigibilité de l'impôt : seuls passent avant lui le privilège des ouvriers et employés en cas de faillite pour la partie insaisissable de leurs salaires, les privilèges relatifs à certains nantissements, et le privilège des frais de justice ; il y a lieu à prorata entre les contributions directes et les taxes sur le chiffre d'affaires, pour l'application de ce privilège. Le privilège du Trésor en matière d'enregistrement vient ensuite, puis ensuite celui en matière de contributions indirectes.

3<sup>o</sup> *La solidarité des débiteurs.* — Dans un certain nombre de cas, le règlement des impôts est garanti par la solidarité des débiteurs, et même par la mise en cause de tiers. Chacun des époux vivant sous le même toit est responsable avec son conjoint de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la contribution mobilière. Les héritiers du contribuable sont solidaires pour le paiement de ses impôts, et solidaires pour le paiement des droits de succession. Pour la patente et pour les droits d'enregistrement, les officiers ministériels peuvent être poursuivis en paiement pour les impôts relatifs aux actes qu'ils ont passés ; de même, les officiers ministériels dirigeants ou liquidateurs de sociétés, pour les impôts sur le revenu ; etc.

4<sup>o</sup> *La non-compensation des dettes et des créances de l'Etat.* — La règle que les dettes et les créances de l'Etat ne se compensent pas est une règle générale pour toutes les créances publiques, et pas seulement pour l'impôt. C'est une règle d'autant plus exorbitante du droit commun qu'elle joue à sens unique. Le créancier de l'Etat ne peut déduire sa créance des dettes qu'il a envers le Trésor ; au contraire, l'Etat débiteur d'un particulier peut déduire de sa dette ses créances envers celui-ci. Cependant, la compensation peut être opérée à l'intérieur d'un même impôt (par exemple, si l'on a trop versé au titre de l'impôt sur le revenu de l'année précédente, on peut compenser avec ce qui est dû pour l'année suivante) ; mais elle n'intervient pas entre deux impôts, l'un dû, l'autre indûment payé.

Sur le principe de légalité de l'impôt, cf. G. MORANGE, L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale (*Rev. de science et lég. financ.*, 1953, p. 667) ; sur la situation juridique du contribuable vis-à-vis de l'impôt, l'article très complet du même auteur (*ibid.*, 1950, p. 541). — Sur les décrets-lois en matière fiscale, cf. les articles de A. DE LAUBADÈRE (*Daloz*, Chronique, 1952, p. 35), G. MORANGE (*ibid.*, 1948, p. 177), M. CHRÉTIEN (*Rev. de science et lég. financ.*, 1952, p. 451), R. PINTO (*Rev. du droit public*, 1948, p. 517). Les lois fiscales ont fait l'objet en France d'une codification : sur cette codification, cf. M. CHRÉTIEN (*Revue de science et lég. financ.*, 1950, p. 501 et 1956, p. 285).

Sur l'autonomie du droit fiscal, cf. l'article de L. TROTABAS, Essai sur le droit fiscal (*Rev. de science et lég. financ.*, 1928) ; celui de F. GÉNY, Le particularisme du droit fiscal (*Rev. trimest. de droit civil*, 1931) ; ceux de M. D'AMELIO (*Rivista diritto finanz. e scienza finanze*, 1941, p. 1) ; de B. GRIZZOTTI (*ibid.*, 1954, n<sup>o</sup> 2) ; de G. ZINGALI (*ibid.*, 1953, p. 213) ; de M. DERTILIS (*Rev. du droit public*, 1957, p. 813) ; de M. DUFOUR (*Rev. de science et légis. financ.*, 1953, p. 701) ; les conclusions du commissaire du Gouvernement devant le Conseil d'Etat CORNELLE (*Daloz*, 1922-3-34) et la note de M. LETOURNEUR (*Sirey*, 1936-3-33). La théorie de l'autonomie du droit fiscal a été critiquée par L. MEHL, *Science et technique fiscales*, 1959, p. 650 et suiv.

Sur l'application de la loi fiscale dans le temps, cf. la note de G. MORANGE (*Daloz*, 1951, p. 634), les observations de M. CHRÉTIEN (*Revue de science financ.*, 1955, p. 204 et 1957, p. 310), et les conclusions de M. LETOURNEUR (*Sirey*, 1947-3-3). — Sur l'application de la loi fiscale dans l'espace, l'ouvrage de M. CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, 1955 ; UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padoue, 1949 ; S. F. W. BILLE, *La souveraineté fiscale des Etats et l'intégration économique internationale*, Amsterdam, 1957. — Sur les conventions internationales, cf. l'ouvrage de M. B. CARROLL, *Vingt ans de progrès sous les auspices de la S.D.N.*

Sur l'organisation des administrations fiscales, cf. le *Cours de l'Ecole*

*nationale des Impôts*, et G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, t. I, 1957 (sur l'administration du Trésor); sur la réforme de ces administrations, cf. l'article de G. MORANGE (*Rev. de science et lég. financ.*, 1950, p. 343). — Sur les pouvoirs du fisc, cf. l'article de G. TIXIER (*ibid.*, 1958, p. 112). — Sur les garanties du contribuable, cf. les rapports aux Congrès internationaux de droit financier et fiscal de Rome (1956) et de Vienne (1957), publiés dans les *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 33 et 34. — Sur le droit de transaction du fisc, cf. l'article de M. CHRÉTIEN (*Rev. de science et légis. financière*, 1952, p. 226) et la thèse de P. RENATEAU, *La transaction en matière de contributions directes*, thèse Nancy, 1934. — Sur les privilèges du Trésor, cf. l'article de J. HAMEL, dans la *Revue trimestr. de droit civil*, 1936, p. 363.

## SECTION II. — Le contentieux fiscal

Le terme contentieux a deux significations. Dans un sens large, il désigne toute contestation, tout conflit opposant des parties sur leurs droits et obligations respectifs, quels que soient les moyens par lesquels on tente de le résoudre. Dans un sens étroit, il désigne les contestations portées devant un juge et réglées selon des procédures juridictionnelles. Cette distinction est intéressante à rappeler en matière fiscale : car on y trouve à côté d'un contentieux proprement dit (au sens étroit du terme), une série de procédures administratives ou même quasi arbitrales, qui précèdent le recours au juge et tendent à le rendre inutile. On distinguera donc, d'une part les recours arbitraux et administratifs, de l'autre les recours juridictionnels.

### § 1. LES RECOURS ARBITRAUX OU ADMINISTRATIFS

Les contestations qui surgissent entre le contribuable et le fisc, aux diverses phases d'établissement de l'impôt, peuvent faire d'abord l'objet, soit de recours devant des commissions à caractère plus ou moins arbitral, soit de recours devant l'administration elle-même. Dans la majorité des cas, les contestations sont réglées à ce niveau, et il n'y a pas lieu à recours devant juge.

#### A) Les recours devant des commissions

Il existe différentes commissions en matière fiscale, qui n'interviennent pas seulement en cas de conflit entre le contribuable et l'administration, mais aussi parfois en dehors de

toute situation contentieuse, comme organes d'évaluation de la matière imposable. La composition de ces commissions est aussi variée que leur rôle.

a) LA COMPOSITION DES COMMISSIONS. — En gros, on peut distinguer deux catégories de commissions au point de vue de leur composition : les commissions arbitrales et les commissions de spécialistes.

1<sup>o</sup> *Les commissions arbitrales.* — Elles sont composées de façon paritaire, la moitié de leurs membres étant formés de représentants de l'administration, l'autre moitié de représentants des contribuables : ces derniers étant généralement désignés par des organisations professionnelles. La plus importante de ces commissions arbitrales est la « Commission départementale des impôts directs » : elle comprend quatre représentants de l'administration et quatre représentants des contribuables, ces derniers étant des agriculteurs, des commerçants, ou des membres des professions libérales, suivant l'impôt en cause. Une Commission centrale reçoit les appels des décisions des Commissions départementales dans un certain nombre de cas. En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, il existe de même une Commission départementale : plus exactement, c'est la Commission départementale des impôts directs qui intervient, mais le directeur des Contributions indirectes prend alors la place du directeur des Contributions directes. En matière d'enregistrement, enfin, il existe une Commission de conciliation, qui donne son avis sur les évaluations des immeubles et des fonds de commerce.

Le caractère arbitral de ces commissions n'est pas toujours rigoureux. Avant 1955, dans la Commission départementale des impôts directs, le directeur des Contributions directes, qui la présidait, avait voix prépondérante, ce qui rompait l'équilibre entre les parties. De 1955 à 1959, cette prépondérance a été supprimée, l'affaire étant, en cas de partage des voix, déferée à un Comité d'arbitrage présidé par un conseiller du Tribunal administratif. La loi du 28 décembre 1959 a supprimé ce Comité, et confié directement la présidence de la Commission départementale à un conseiller du Tribunal administratif, avec voix prépondérante. Par ailleurs, la composition de la

Commission centrale des impôts directs statuant sur les bénéfices agricoles (et notamment sur la fixation du bénéfice moyen à l'hectare, base de l'impôt sur le revenu de l'agriculture) était très critiquée : elle comprenait un nombre égal de représentants de l'administration et de représentants des contribuables. Mais le délégué du ministère de l'Agriculture, qui siégeait parmi les premiers, votait souvent avec les seconds, « se considérant comme le tuteur bienveillant de la profession agricole plutôt que comme un représentant de l'Etat » (Georges Berlia). La sous-imposition de l'agriculture reposait essentiellement sur ce mécanisme. Depuis les réformes de 1958-1959, la Commission centrale est composée de trois hauts magistrats, les représentants de l'administration et des agriculteurs n'ayant plus que voix consultative ; dans la pratique, cela ne paraît pas avoir modifié l'état de choses antérieur.

2° *Les commissions de spécialistes.* — La plus intéressante à cet égard est le Comité pour la répression des abus de droit, dont on a déjà signalé l'existence (cf. p. 489). Il est chargé, en matière d'impôts sur le revenu, d'examiner les opérations de réalisation ou de transfert de revenus qui peuvent se dissimuler sous des contrats ou des actes juridiques quelconques, tendant à les faire échapper à l'impôt. Le Comité doit restituer à l'opération son véritable caractère. Il est formé d'un conseiller d'Etat (président), d'un conseiller à la Cour de Cassation, d'un professeur des Facultés de Droit, et du directeur général des Impôts : ce dernier mis à part, les trois autres membres sont des spécialistes du droit, qui siègent au Comité en raison de leur compétence technique.

b) LES POUVOIRS DES COMMISSIONS. — Deux questions doivent être examinées à cet égard. D'abord, il faut souligner que les commissions ne sont pas seulement des organes contentieux, qui interviennent en cas de contestation entre le fisc et le contribuable, sur recours d'une des parties. D'autre part, il faut analyser la portée des décisions des commissions.

1° *Interventions contentieuses et interventions non contentieuses.* — Les commissions fiscales interviennent parfois en dehors de toute contestation, de tout contentieux au sens large, dans l'établissement de l'impôt. Tel est le cas en matière de

bénéfices agricoles, où les Commissions départementales des impôts directs déterminent chaque année les bénéfices moyens à l'hectare pour chaque catégorie de cultures, lesquels servent de base à l'établissement des forfaits : cette détermination est faite d'une façon générale, en dehors de toute contestation.

Dans la plupart des autres hypothèses, les commissions interviennent à la suite d'une contestation entre l'administration et le contribuable : il en est ainsi en matières de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux, d'enregistrement, etc. Le recours à la commission est alors obligatoire en général : le contribuable ne peut pas faire directement un recours administratif ou juridictionnel ; il faut que la commission ait donné son avis ; elle est saisie en tous les cas (généralement à l'initiative du fisc). Parfois, cependant, avant que la commission soit saisie, on peut recourir à un « préconciliateur » : tel est le cas en matière de bénéfices non commerciaux, dans le régime de l'évaluation administrative ; ce recours au préconciliateur est fait sur l'initiative du contribuable.

2<sup>o</sup> *La valeur juridique des décisions des commissions.* — La valeur juridique des décisions des commissions est très variable, suivant les cas. Dans la détermination du bénéfice moyen à l'hectare pour les forfaits agricoles, la décision des Commissions départementales — ou de la Commission centrale, en appel — a valeur d'évaluation : les chiffres ainsi fixés ne peuvent plus être contestés et servent de base à l'impôt. Les décisions des commissions intervenant en matière contentieuse n'ont pas la même portée. Mais leur importance est cependant très grande : dans la plupart des cas, en effet, elles déterminent la charge de la preuve. Quand la commission a fixé un chiffre, celle des parties qui conteste sa décision par une réclamation juridictionnelle (en général le contribuable) doit prouver que ce chiffre est faux : la décision de la commission a valeur de présomption juridique. Tel est le cas des décisions des Commissions des impôts directs, en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices non commerciaux, des décisions des commissions en matière de taxes sur le chiffre d'affaires en cas de rejet de comptabilité, des décisions du Comité des abus de droit. Cependant, les décisions de la

Commission de conciliation en matière d'enregistrement n'ont pas cette portée : si le désaccord subsiste, il y a lieu à expertise judiciaire, laquelle n'est qu'un élément d'appréciation du juge, non une présomption.

La portée de la présomption établie par les décisions des Commissions des impôts directs a été un peu atténuée par un décret du 30 avril 1955. Avant ce texte, le contribuable taxé conformément à ces décisions ne pouvait obtenir un dégrèvement que s'il apportait devant le juge la preuve du chiffre exact de ses bénéfices : une telle preuve est très difficile à faire, parfois même impossible. Le décret du 30 avril 1955 a décidé désormais que le contribuable doit seulement faire la preuve que le bénéfice retenu par la Commission est exagéré, c'est-à-dire supérieur à celui qui a été effectivement réalisé : preuve plus facile à apporter que la précédente. Mais la règle que celui qui conteste la décision de la Commission doit faire la preuve que cette décision est mal fondée subsiste toujours.

### B) *Les recours devant l'administration*

La terminologie concernant les recours devant l'administration n'est pas la même en droit fiscal et en droit administratif général. En droit administratif général, on appelle « recours contentieux » le recours porté devant un juge, les recours portés devant un administrateur étant, soit le recours « gracieux » (porté devant l'auteur de l'acte, pour lui demander de le retirer ou de le modifier), soit le recours « hiérarchique » (porté devant le supérieur de l'auteur de l'acte, pour lui demander d'utiliser son pouvoir hiérarchique afin d'annuler ou de modifier l'acte de son subordonné). En droit fiscal, les termes de recours gracieux et de recours contentieux ont des sens différents : tous les deux désignent des recours portés devant l'administration.

a) LES RECOURS GRACIEUX. — Par recours gracieux, on entend, en droit fiscal, un recours devant l'administration, qui a pour but d'obtenir d'elle une faveur, un avantage, une « grâce », c'est-à-dire une dérogation aux règles légales applicables en l'espèce (cf. p. 391 la définition du Code des Impôts). Le contribuable ne conteste pas ici la régularité de l'impôt

qu'on lui applique ; il n'en discute pas le bien-fondé en droit. Mais il invoque des circonstances de fait qui pourraient justifier, pense-t-il, qu'on atténue pour lui les rigueurs de la loi. Le recours gracieux n'existe, en règle générale, qu'en matière d'impôts directs. On trouve cependant quelques éléments analogues dans d'autres impôts.

1<sup>o</sup> *Le recours gracieux en matière d'impôts directs.* — L'administration a dans une certaine mesure le droit, en matière d'impôts directs, de renoncer à appliquer strictement les règles légales, et de faire ainsi bénéficier de faveurs certains débiteurs de l'Etat. Ce pouvoir existe dans trois cas.

En premier lieu, le contribuable lui-même peut présenter à l'administration des demandes de dégrèvements. D'une part, il peut demander la remise ou la diminution de majorations d'impôts ou d'amendes fiscales : ces demandes sont examinées favorablement en général, dans le cas de bonne foi. D'autre part, le contribuable peut demander, soit la « remise » (dégrèvement total), soit la « modération » (dégrèvement partiel), pour les impôts eux-mêmes, en cas d'indigence ou de gêne. Dans les deux cas, les demandes sont adressées, sans formalités ni délais, sur papier libre, au directeur départemental des Contributions directes. Le directeur départemental statue lui-même si la cote n'excède pas 50 000 F ; si elle se situe entre 50 000 et 150 000 F, la décision appartient au directeur général des Impôts ; pour les cotes supérieures à 150 000 F, la décision est réservée au ministre des Finances.

En second lieu, les tiers tenus au paiement de certains impôts, par application des règles de solidarité qu'on a plus haut étudiées (officiers ministériels notamment), peuvent demander à être dispensés de cette obligation. Le recours gracieux est alors adressé au trésorier payeur général et non au directeur départemental des Contributions directes : mais celui-ci est appelé à donner son avis. La décision définitive est prise par le trésorier-payeur général, le directeur de la comptabilité publique, ou le ministre des Finances, suivant l'importance de la somme.

Enfin, les percepteurs et les receveurs des finances peuvent user du recours gracieux, afin d'obtenir la suppression ou

l'atténuation de leur responsabilité dans le recouvrement des impôts : car ils sont personnellement responsables de ce recouvrement. Si celui-ci se heurte à des difficultés temporaires (par exemple avertissement atteignant des contribuables non libérés du service militaire actif) le percepteur peut demander un sursis à versement : la demande est adressée au préfet, qui statue. Si l'impôt ne peut définitivement pas être recouvré (par suite du décès du contribuable, par exemple), les percepteurs et receveurs peuvent demander au directeur des Contributions directes l'admission de la cote correspondante à l'état des « cotes irrécouvrables ». Le pouvoir de statuer appartient au directeur des impôts pour les cotes inférieures à 50 000 F ; pour les cotes supérieures, au directeur général des impôts en accord avec le directeur de la comptabilité publique ; s'il y a désaccord, c'est le ministre des Finances qui tranche. Enfin, lorsqu'une cote n'a pas été admise à l'état des « cotes irrécouvrables », elle peut faire l'objet d'une demande en décharge ou en atténuation. Dans ce cas, au-dessous de 50 000 F, la décision est prise par le préfet ; au-dessus, par le ministre des Finances.

2<sup>o</sup> *Les recours gracieux pour les autres impôts.* — En principe, le recours gracieux n'existe que pour les impôts directs. Cependant, pour certains autres impôts, on trouve des procédures qui aboutissent à des résultats analogues : mais elles ne portent que sur les pénalités, jamais sur l'impôt lui-même.

En matière de contributions indirectes particulières (par exemple : droits sur l'alcool) et en matière de douanes, l'administration peut transiger avec le contribuable, non sur l'impôt lui-même, mais sur les pénalités encourues, quand il n'y a pas eu fraude grave et caractérisée. Il ne s'agit pas à proprement parler d'un recours gracieux, mais d'une procédure de transaction ; la transaction à laquelle on aboutit a autorité de la chose jugée. Une telle transaction peut intervenir, soit avant toutes poursuites, soit après un jugement répressif : dans ce dernier cas, elle concerne l'exécution de ce jugement, la transaction remplaçant la peine prononcée par le tribunal. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, les pénalités en cas de rappel d'impôts peuvent également faire l'objet d'une transaction, mais non l'impôt lui-même (le rappel doit donc être payé).

b) LES RECOURS CONTENTIEUX. — On appelle recours contentieux, au sens particulier du terme en droit fiscal, un recours porté devant l'administration, dans lequel on ne demande pas une faveur, mais on réclame son dû, on invoque son droit. Le contribuable conteste ici le bien-fondé, la régularité, la légalité de l'impôt qu'on lui réclame. Ce recours contentieux intervient dans deux hypothèses distinctes : 1<sup>o</sup> il est parfois l'élément préalable nécessaire à un recours juridictionnel ; 2<sup>o</sup> il peut, indépendamment de l'hypothèse précédente, intervenir en dehors de tout recours juridictionnel.

1<sup>o</sup> *Le recours contentieux devant l'administration, préalable obligatoire au recours juridictionnel.* — En matière d'impôts directs, tout contribuable qui s'estime imposé à tort ou trop imposé a la possibilité d'adresser une réclamation devant le directeur départemental des impôts directs. Il peut ainsi réclamer soit la décharge (dégrèvement total), soit la réduction (dégrèvement partiel), soit une mutation de cote (impôt foncier), soit un transfert en cours d'année (patente), soit la reconnaissance de tout autre droit. Le recours n'est soumis à aucune formalité : mais il doit au moins indiquer la nature de l'imposition contestée et l'article du rôle, et contenir un exposé sommaire des faits et des moyens allégués. Il est soumis à des délais : la réclamation doit parvenir au directeur avant le 31 décembre de l'année qui suit celle où le rôle contesté a été mis en recouvrement. Pour le versement forfaitaire sur les salaires, qui n'est pas recouvré par voie de rôle, la réclamation doit être adressée avant le 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt a été versé. Le directeur des Contributions directes statue dans les six mois qui suivent la date de présentation du recours.

Ce recours peut être présenté isolément, c'est-à-dire indépendamment de tout recours juridictionnel subséquent. Le contribuable dont le recours devant le directeur des Contributions directes est ainsi rejeté peut s'arrêter là, et ne pas saisir un tribunal. Mais un contribuable qui veut introduire un recours juridictionnel ne peut le faire directement : il doit avoir utilisé au préalable la procédure du recours « contentieux » devant le directeur des Contributions directes. C'est seulement après que

le directeur a statué sur ce recours que le contribuable peut saisir le tribunal, dans le délai d'un mois après la décision du directeur. Si, au bout de six mois après l'introduction du recours contentieux, le directeur n'a pas statué, son silence est assimilé à une décision de rejet, qui peut alors faire l'objet d'un recours juridictionnel : le délai d'un mois pour introduire ce dernier recours commence alors à courir.

On notera qu'il ne faut pas confondre cette obligation de présenter une réclamation devant l'administration, préalablement à tout recours juridictionnel, avec la règle de la « décision préalable » appliquée devant les tribunaux administratifs : car, en l'occurrence, le rôle d'imposition contesté constitue par lui-même une décision de l'administration, au sens du droit administratif. En droit administratif général, le requérant devant un tribunal a le choix, soit d'attaquer directement une décision de ce genre, soit de faire un recours devant un administrateur, dont il attaquera ensuite, éventuellement, la décision de rejet. En droit fiscal, au contraire, ce choix n'existe pas pour les impôts directs : le requérant est obligé de faire un recours préalable devant un administrateur, s'il veut ensuite faire un recours juridictionnel.

Le système de réclamation préalable obligatoire devant le directeur départemental, qui ne s'appliquait qu'aux impôts directs, a été étendu à toutes les catégories d'impôts et à l'ensemble des litiges fiscaux par la réforme du 27 décembre 1963 dont l'objet est d'unifier les procédures, les délais et les pénalités en matière fiscale. Les réclamations sont recevables jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle se situe la notification du titre de perception, ou le paiement de l'impôt, ou enfin l'événement ouvrant droit à restitution, décharge ou réduction.

2° *Le recours contentieux devant l'administration, en dehors du recours juridictionnel.* — Cela dit, le contribuable peut introduire un recours contentieux devant l'administration, en dehors de tout recours juridictionnel. Cela se produit quand le contribuable s'arrête au recours contentieux devant l'administration, quand il ne pousse pas plus loin la contestation. Il ne peut utiliser le recours juridictionnel qu'après être passé par le

stade du recours devant l'administration : mais il peut faire ce recours devant l'administration sans être obligé ensuite de faire un recours juridictionnel.

## § 2. LES RECOURS JURIDICTIONNELS

Les recours juridictionnels sont des recours devant des tribunaux. En droit commun administratif, on les appelle recours contentieux ; en droit fiscal, ce dernier terme désignant aussi un cas particulier de recours devant un administrateur, on ne l'emploiera pas pour les recours devant un tribunal, afin d'éviter toute confusion. Mais on emploiera malgré tout le terme de « contentieux », comme substantif, pour désigner les recours juridictionnels, au sens technique précis.

Les recours juridictionnels en matière fiscale sont dominés par un principe de base : la distinction des recours devant les tribunaux administratifs et des recours devant les tribunaux judiciaires. Suivant la nature des impôts, en effet, on va devant l'un ou l'autre de ces deux ordres de juridiction. Mais cette distinction interfère avec une autre : celle du contentieux répressif et du contentieux non répressif.

### A) *La distinction du contentieux judiciaire et du contentieux administratif*

Dans certains pays, notamment aux Etats-Unis, en Allemagne, au Portugal, le contentieux fiscal est jugé par des tribunaux particuliers spécialisés. Cette solution était appliquée en France sous l'Ancien Régime. Elle est écartée depuis la Révolution, à cause du mauvais souvenir qu'avaient précisément laissé ces juridictions fiscales. La compétence pour juger le contentieux fiscal appartient désormais aux tribunaux ordinaires.

Mais il y a en France deux ordres de juridictions ordinaires : les tribunaux judiciaires et les tribunaux administratifs. Auquel de ces ordres de juridiction confier le soin de juger le contentieux fiscal ? — En Suède et au Luxembourg, les procès

fiscaux sont portés devant les tribunaux administratifs ; en Belgique, ils vont devant les tribunaux civils. En France, la solution adoptée est curieuse. Le contentieux fiscal est partagé entre les deux ordres de juridiction, suivant la nature de l'impôt : les contestations concernant les impôts sur le revenu et les taxes sur le chiffre d'affaires sont portées devant les tribunaux administratifs ; les contestations concernant les autres impôts sont portées devant les tribunaux judiciaires.

a) LES RAISONS D'ÊTRE DE LA DISTINCTION DU CONTENTIEUX JUDICIAIRE ET DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF. — Elles sont essentiellement historiques. Les justifications contemporaines qu'on en donne sont secondaires : elles servent à expliquer que la règle existante n'est pas entièrement absurde ; mais elles ne rendent pas compte de son existence.

1<sup>o</sup> *L'origine historique de la distinction.* — Le fait que le contentieux fiscal relève, tantôt des tribunaux judiciaires, tantôt des tribunaux administratifs, suivant la nature des impôts, tient aux circonstances historiques du début du XIX<sup>e</sup> siècle.

Quand on créa en l'an VIII des juridictions administratives, il était naturel de leur confier le contentieux fiscal, puisque ces juridictions ont pour but de juger les contestations entre les particuliers et l'administration, et que les procès relatifs à l'impôt sont précisément des contestations de ce genre. Mais les juridictions administratives de l'an VIII n'ont acquis que progressivement l'autorité morale qu'elles ont aujourd'hui. A l'origine, on se méfiait d'elles, car elles rappelaient les tribunaux administratifs spécialisés de l'Ancien Régime, qui étaient très impopulaires ; on craignait qu'elles ne soient pas impartiales et qu'elles protègent mal la propriété et la liberté des citoyens. Les contribuables n'étaient donc pas satisfaits alors de leur voir confier le contentieux fiscal ; mais le gouvernement inclinait naturellement à le faire.

Au début de la Révolution, alors que les tribunaux administratifs généraux n'existaient pas encore, le contentieux fiscal avait été ainsi naturellement confié aux tribunaux judiciaires, les tribunaux fiscaux spécialisés de l'Ancien Régime étant supprimés. Quand on établit en l'an VIII des juridictions administratives, on ne leur transféra le contentieux fiscal

que pour les impôts les moins impopulaires à l'époque, ceux qui soulevaient le moins de méfiance. C'étaient alors les impôts directs ; d'où la loi du 28 pluviôse an VIII, qui en attribua le contentieux aux consuls de préfecture. Par contre, les impôts indirects étaient détestés : ces droits sur les objets de première nécessité polarisaient depuis des siècles la haine des contribuables (la gabelle, notamment, avait provoqué souvent les émeutes). La Révolution les avait d'abord supprimés. Mais les besoins financiers conduisirent à les rétablir sous le Directoire, en même temps qu'on créait les droits d'enregistrement. Le Consulat les développa ensuite largement. Pour atténuer l'impopularité de telles mesures, on conserva pour le contentieux de ces impôts le principe de la compétence judiciaire posé en 1790, les tribunaux judiciaires offrant alors plus de garanties aux yeux du contribuable que les tribunaux administratifs, à peine créés.

2<sup>o</sup> *Le maintien ultérieur de la distinction.* — Depuis de longues années, les tribunaux administratifs sont aussi bien considérés par les plaideurs que les tribunaux judiciaires. Ils offrent autant de garanties qu'eux pour la défense de la propriété et de la liberté des citoyens. Rien n'empêcherait à cet égard qu'on leur confie tout le contentieux fiscal, en mettant fin à la dualité traditionnelle. On ne l'a pas fait. On s'est borné à confier aux tribunaux administratifs le contentieux des impôts nouvellement créés, notamment des taxes sur le chiffre d'affaires. Mais on a laissé aux tribunaux judiciaires le contentieux des contributions indirectes particulières, des droits d'enregistrement et de timbre, et des douanes. Pourquoi ? — Les raisons alléguées à cet égard ne sont pas décisives. La vérité est qu'il a paru inutile de modifier un système auquel tout le monde s'est habitué.

Certains ont voulu le justifier par des raisons juridiques, en disant qu'il est normal de confier aux tribunaux administratifs le contentieux des impôts perçus par voie de rôle nominatif, ce rôle constituant une décision administrative qui doit relever normalement des tribunaux administratifs. Ce beau raisonnement se heurte à deux obstacles : 1<sup>o</sup> les titres de perception des impôts non perçus par voie de rôle sont également

des décisions administratives ; 2<sup>o</sup> les tribunaux administratifs connaissent aussi le contentieux de certains impôts qui ne sont pas perçus par voie de rôle, notamment les taxes sur le chiffre d'affaires. Mais certaines justifications d'ordre pratique semblent avoir plus de valeur. La Commission de réforme fiscale de 1959 a justement noté que les impôts sur le revenu et les taxes sur le chiffre d'affaires, qui relèvent des tribunaux administratifs, soulèvent surtout des problèmes administratifs et économiques, que ces juridictions sont plus aptes à résoudre. Au contraire, les autres impôts posent surtout, soit des questions de droit civil (enregistrement), soit des questions de droit pénal (douanes et contributions indirectes particulières), pour lesquelles les tribunaux judiciaires sont techniquement plus compétents. Cela revient à dire qu'il y a quelques raisons de conserver le système existant, et aucune de le modifier, sinon un souci de logique, très secondaire.

b) L'APPLICATION DE LA DISTINCTION DU CONTENTIEUX JUDICIAIRE ET DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF. — Elle n'offre pas beaucoup de difficultés pratiques, en effet, à la fois parce que les différents impôts sont faciles à délimiter, et parce que les pouvoirs des deux ordres de juridiction ont été unifiés en matière fiscale (ce qui n'est pas le cas en droit commun).

1<sup>o</sup> *La netteté de la délimitation des compétences.* — Les tribunaux administratifs sont compétents pour les recours en matière d'impôts directs et en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Dans le premier cas, le recours préalable devant l'administration est obligatoire ; pas dans le second. Le recours est porté devant le Tribunal administratif local ; l'appel est possible devant le Conseil d'Etat, dans un délai de deux mois. On peut invoquer devant le Tribunal administratif des arguments nouveaux par rapport à ceux allégués dans le recours devant le directeur des Contributions ; par contre, on ne peut alléguer devant le Conseil d'Etat, juge d'appel, que les moyens soulevés en première instance devant le Tribunal administratif. Le contribuable peut demander au tribunal un sursis de paiement pour les impôts contestés. A cette fin, sur initiative parlementaire, la loi du 28 décembre 1959 a établi un « référé fiscal » : un membre du Tribunal administratif juge dans les

huit jours (avec appel au Tribunal) la question du sursis de paiement : en général, si le sursis est accordé, un quart de l'impôt en litige doit être consigné.

Il n'y a d'exception à la règle de la compétence administrative en matière d'impôts directs ou de taxe sur le chiffre d'affaires que dans deux cas : 1<sup>o</sup> en cas d'infraction pénale, qui est alors réprimée par les tribunaux répressifs (cf. ci-après p. 460) ; 2<sup>o</sup> au cas où le contribuable met en cause la validité des formes des actes de poursuites, en matière de recouvrement (art. 1846 du Code général des impôts).

Les recours contre les impôts autres que les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires sont portés devant les tribunaux judiciaires. En matière de contributions indirectes particulières et d'enregistrement, les recours sont portés devant les Tribunaux de grande instance ; dans les litiges en matière de douanes, c'est le juge de paix qui est compétent, avec appel au Tribunal de grande instance ; les Tribunaux correctionnels étant compétents dans les deux cas, s'il y a infraction pénale (cf. ci-après, p. 460). Il n'y a d'exception à la règle de la compétence des tribunaux judiciaires pour les contributions indirectes particulières, les douanes et l'enregistrement que dans deux cas. D'abord, en matière d'excès de pouvoir : si le contribuable attaque pour illégalité un acte à portée générale établissant un impôt (décret, arrêté ministériel, circulaire réglementaire, etc.), il s'agit d'un recours pour excès de pouvoir, qui est porté devant les tribunaux de l'ordre administratif, le Conseil d'Etat étant compétent s'il s'agit d'un décret ou d'un arrêté ministériel, le Tribunal administratif étant compétent en premier ressort s'il s'agit d'une délibération d'une collectivité locale. En second lieu, si le contribuable attaque l'Etat en responsabilité, pour faute commise en matière fiscale, la juridiction administrative est compétente en principe : cependant, en matière de contributions indirectes, les tribunaux judiciaires demeurent compétents si l'action en dommages-intérêts contre l'Etat, étroitement liée à l'assiette et au recouvrement, constitue l'accessoire d'une procédure devant eux.

2<sup>o</sup> *L'identité des pouvoirs des deux ordres de juridiction en matière fiscale.* — Les deux ordres de juridiction — tribunaux

administratifs, tribunaux judiciaires — ont les mêmes pouvoirs en matière fiscale, par dérogation au droit commun, sur un point important : en matière d'exception d'illégalité. En droit commun, si l'on soulève une exception d'illégalité au cours d'un procès devant un tribunal judiciaire, celui-ci ne peut pas l'examiner lui-même. Il doit renvoyer l'exception devant le tribunal administratif, et surseoir à statuer au fond en attendant le jugement de celui-ci (on dit alors qu'il y a question « préjudicielle »). Seuls, les tribunaux répressifs de l'ordre judiciaire ont compétence pour examiner eux-mêmes l'exception d'illégalité (dans tous les cas s'il s'agit d'un acte non réglementaire ; et, s'il s'agit d'un acte réglementaire, dans le cas où il commande l'existence de l'infraction ou l'application de la peine : on dit alors qu'il y a « question préalable »). Au contraire, dans un procès devant la juridiction administrative, le tribunal examine lui-même toutes les exceptions d'illégalité, qu'elles portent sur des actes individuels ou sur des actes réglementaires. En droit fiscal, tribunaux judiciaires et tribunaux administratifs sont sur le même pied à cet égard : les premiers, comme les seconds, examinent eux-mêmes toutes les exceptions d'illégalité soulevées devant eux, concernant aussi bien les actes réglementaires que les actes individuels.

### B) *Le contentieux répressif*

On peut aussi classer quant au fond les différents contentieux en deux catégories : le contentieux proprement dit (parfois appelé contentieux « civil » : mais le mot est mal choisi, car il s'applique aussi bien aux recours devant les juridictions administratives qu'aux recours devant les juridictions judiciaires « civiles ») et le contentieux répressif. Le premier est constitué par une contestation sur l'existence, l'étendue ou les modalités d'un droit, à propos duquel deux parties ne sont pas d'accord ; le second est constitué par l'application des peines prévues par la loi, au cas où les citoyens transgressent certaines règles de droit (amendes, prison, etc.).

On vient déjà de signaler que la distinction du contentieux judiciaire et du contentieux administratif, en droit fiscal,

comporte des exceptions en matière répressive. Au fond, cette distinction concerne surtout le contentieux proprement dit, le contentieux « civil » (au sens qu'on vient de donner à ce mot), le contentieux non répressif. Le contentieux répressif en matière d'impôt doit donc être étudié à part. Il comporte d'ailleurs plusieurs règles originales, par rapport au contentieux répressif de droit commun. Notamment, il arrive qu'en matière fiscale les peines ne soient pas toujours prononcées par les tribunaux répressifs : il y a ainsi un contentieux répressif non pénal à côté du contentieux pénal proprement dit.

a) LE CONTENTIEUX RÉPRESSIF NON PÉNAL. — En droit commun, la répression est assurée par des tribunaux spéciaux, qui constituent la juridiction pénale : Tribunal de simple police pour les contraventions, Tribunal correctionnel pour les délits, Cour d'Assises pour les crimes. En droit fiscal, certaines peines sont prononcées ou confirmées par d'autres juridictions que ces tribunaux répressifs.

1<sup>o</sup> *Le contrôle des pénalités prononcées par l'administration.* — L'administration fiscale peut prononcer elle-même des pénalités à l'égard de certains contribuables (cf. p. 440). On n'a pas à étudier ici directement cette procédure, puisque ce paragraphe est limité à l'analyse des recours juridictionnels, c'est-à-dire portés devant un tribunal : on renvoie donc sur ce point à nos explications antérieures. Cependant, les tribunaux interviennent à cet égard, quand le contribuable conteste la validité des sanctions administratives qui lui sont ainsi appliquées.

Pour la plupart des pénalités prononcées par l'administration, le tribunal ainsi compétent en cas de contestation du contribuable est le même que celui compétent pour juger les contestations relatives à l'impôt proprement dit. Ainsi, en matière d'impôts directs et de taxes sur les chiffres d'affaires, les tribunaux administratifs sont amenés à juger les amendes et majorations infligées par l'administration : mais ils ne le font que sous l'angle de la validité juridique ; ils examinent seulement si l'administration avait le droit de prononcer ces sanctions. En matière d'enregistrement, les tribunaux judiciaires civils ont des pouvoirs analogues.

Il existe cependant une exception, concernant les contributions indirectes particulières. Pour elles, seul le principal de l'impôt peut être réclamé devant la juridiction civile. Tous les litiges concernant les pénalités administratives sont du ressort du tribunal correctionnel. Celui-ci, en la matière, ne tient pas compte de l'intention de l'auteur de l'acte : la condamnation est automatique, si les faits sont matériellement exacts, la bonne foi n'intervenant pas dans ce domaine.

2<sup>o</sup> *Les pénalités prononcées par des tribunaux non répressifs.* — Dans quelques cas, les tribunaux non répressifs interviennent directement pour prononcer des pénalités fiscales, et pas seulement pour juger la validité des sanctions prononcées par l'administration. Il en est ainsi par exemple en matière d'impôts directs, pour les amendes prévues en cas d'opposition du contribuable au droit de communication du fise : elles sont infligées par le tribunal administratif. En matière de douanes, d'autre part, le juge de paix est compétent pour ce qu'on appelle les « contraventions douanières » ; il statue alors en tant que juge civil et non en tant que tribunal de simple police (mais le Tribunal correctionnel connaît des délits douaniers).

b) LE CONTENTIEUX PÉNAL PROPREMENT DIT. — Dans le contentieux pénal proprement dit, les peines sont prononcées par les tribunaux répressifs.

1<sup>o</sup> *Le tribunal compétent.* — La plupart du temps, le tribunal répressif compétent en matière fiscale est le Tribunal correctionnel. En effet, les infractions fiscales légères, correspondant en droit pénal aux contraventions, sont précisément sanctionnées par les pénalités administratives, c'est-à-dire par les sanctions non infligées par les tribunaux répressifs. Ceux-ci n'ont à connaître que les infractions graves, constituant des délits, lesquelles relèvent précisément des tribunaux correctionnels.

Il y a exception cependant en matière de contributions indirectes particulières (c'est-à-dire d'impôts sur la dépense autres que les taxes sur le chiffre d'affaires). On a dit qu'en ce cas toutes les pénalités relèvent des tribunaux répressifs : les plus légères constituent des contraventions, qui relèvent alors des tribunaux de simple police.

2° *La nature des pénalités.* — Certaines pénalités prononcées en matière fiscale ne se distinguent pas des sanctions pénales ordinaires. On trouve ainsi des amendes et des peines de prison : ces dernières peuvent aller jusqu'à 10 ans en matière d'impôts directs, en cas de récidive (mais elles ne sont pratiquement pas prononcées).

D'autres pénalités en matière d'impôts présentent des caractères particuliers. Pour certaines, l'élément intentionnel n'intervient pas, contrairement à un principe essentiel du droit pénal : la peine doit être prononcée du moment que les éléments matériels de l'infraction sont réunis, même s'il y a bonne foi. La répression est purement objective. On notera l'analogie avec les pénalités prononcées par l'administration : il y a donc une notion commune aux pénalités fiscales, quelle que soit l'autorité qui les applique. C'est le cas en matière de contributions indirectes particulières, de droit de douanes, etc.

Dans certains cas, les pénalités prononcées par le tribunal répressif peuvent donner lieu à une transaction ultérieure avec l'administration, par analogie là aussi avec les pénalités prononcées par l'autorité administrative. Il en est ainsi en matière de droits de douanes et de contributions indirectes. La transaction intervenue se substitue à la peine prononcée par le juge, laquelle ne peut plus être appliquée. Là encore, l'originalité est très grande par rapport au droit commun de la répression.

Un projet récent (1963) qui tendait à assimiler les infractions fiscales aux infractions de droit commun — abus de confiance, escroquerie, vol, faux, etc. — n'a pas abouti.

Sur le contentieux fiscal, cf. G. CHAUDAT, *Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative*, 1938 ; les articles de L. TROTABAS, *La nouvelle organisation du contentieux de l'impôt direct en France*, *Archivio finanziario*, 1950, p. 332 ; *La nature juridique du contentieux fiscal en droit fiscal en droit français*, *Mélanges Hauriou*, 1929, p. 709 ; *Contentieux fiscal et juridiction administrative*, *Mélanges Paul Negulescu*, 1935, p. 781 ; *Les questions préjudicielles dans le contentieux administratif fiscal*, *Mélanges Sugiyama*, 1940, p. 337 ; J. BOULOUIS, *Procès du juge fiscal*, dans la *Rev. de science et lég. financ.*, 1957, p. 631 ; RENATEAU, *La transaction en matière de contributions indirectes*, thèse, Nancy, 1934 ; les articles de M. CHRÉTIEN, dans la *Revue de science et de législ. financières*, notamment : 1946, p. 361 ; 1947, p. 356 ; et ses chroniques de jurisprudence fiscale dans la *Revue de science financière* ; la note de G. MORANGE au *Dalloz*, 1949, p. 571 ; etc.

## CHAPITRE III

### LA SOCIOLOGIE DE L'IMPÔT

On a étudié jusqu'ici les éléments techniques et juridiques qui entrent en ligne de compte pour l'établissement des impôts. Différentes combinaisons possibles existent ainsi, à cet égard. Mais la réalisation de l'une ou de l'autre ne dépend pas du hasard, ni de la volonté arbitraire des hommes : elle est le résultat de facteurs sociaux, qui poussent à l'adoption de telle fiscalité plutôt que de telle autre. Pas plus que les institutions politiques, administratives, civiles, familiales, etc., les institutions fiscales ne sont le fruit d'une génération spontanée : les unes et les autres sont conditionnées par des éléments sociologiques. La théorie générale de l'impôt resterait purement formelle, si elle n'étudiait pas cet aspect fondamental des problèmes fiscaux.

Pour le faire, il faut modifier l'angle d'approche. L'analyse technique et juridique de la fiscalité était centrée sur « l'impôt », au singulier ; au contraire, la sociologie de l'impôt est centrée sur la notion de « système fiscal », laquelle désigne l'ensemble des impôts effectivement appliqués dans une nation (ou dans une autre collectivité : fiscalité locale, fiscalité internationale). En quelque sorte, les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont les étoiles. Les facteurs socio-économiques, qui poussent à l'adoption concrète de telle ou telle fiscalité, agissent globalement, en effet, sur l'ensemble du système fiscal, dont tous les éléments sont d'ailleurs étroitement dépendants les uns des autres.

On va donc étudier d'abord, sur un plan général, les rela-

tions entre les différents types de systèmes fiscaux et les éléments sociologiques qui commandent la formation et l'évolution de chacun. On complétera ensuite cette analyse théorique par une description comparative des principaux systèmes fiscaux existant actuellement dans le monde.

## SECTION I. — Théorie générale des systèmes fiscaux

Faire la théorie générale des systèmes fiscaux, c'est d'abord décrire, en les classant, leurs différents types. Ensuite, c'est préciser les relations entre chaque type de système fiscal ainsi caractérisé et les structures socio-économiques.

### § 1. LA TYPOLOGIE DES SYSTÈMES FISCAUX

On peut adopter beaucoup de critères de classification, comme base d'une typologie des systèmes fiscaux. Dans le cadre d'une analyse nécessairement sommaire, on se bornera à considérer deux d'entre eux, qui paraissent les plus importants : l'intensité de la pression fiscale, d'une part ; la nature des impôts dominants, d'autre part.

#### A) *Classification d'après l'ampleur du prélèvement fiscal*

On a étudié plus haut le problème de l'ampleur des dépenses publiques, en général, et par conséquent de l'ensemble des prélèvements publics (cf. p. 62). On considère ici la question plus restreinte de l'ampleur du prélèvement fiscal, qui n'est qu'une forme de prélèvement public : les revenus domaniaux, les prix des services publics, la parafiscalité, les emprunts, les procédés monétaires, constituant des prélèvements non fiscaux. Sans doute, il y a des liens étroits entre les deux problèmes : un fort prélèvement fiscal entraîne globalement des prélèvements publics élevés ; inversement, des prélèvements publics élevés obligent toujours à développer le prélèvement fiscal. Mais on peut néanmoins les distinguer clairement : à l'intérieur de prélèvements publics globaux analogues, la part du prélèvement fiscal peut être plus ou moins développée, par exemple.

a) LES DIFFÉRENTES MÉTHODES DE MESURE DU PRÉLÈVEMENT FISCAL. — Pour apprécier l'importance du prélèvement fiscal, on peut employer deux méthodes différentes. D'une part, on peut mesurer directement le prélèvement fiscal sur le revenu national ; d'autre part, on peut mesurer le prélèvement fiscal par rapport à l'ensemble des prélèvements publics.

1° *La mesure directe du prélèvement fiscal.* — Elle consiste à évaluer le pourcentage du produit national brut représenté par le rendement des impôts, sans se soucier des prélèvements publics non fiscaux. Cette évaluation se heurte à de grandes difficultés, si on veut la faire à l'échelon international : le calcul de produit national étant très approximatif dans beaucoup de pays, les statistiques fiscales présentant le même défaut, aggravé.

Malgré tout, on peut ainsi distinguer d'une façon assez nette plusieurs groupes de pays. Il y a d'abord ceux dont le prélèvement fiscal se situe autour de 20-25 % du produit national brut, ou au-dessus, qui sont les grandes nations industrielles : Etats-Unis, Grande-Bretagne, France, Allemagne, Etats de l'Europe nordique (à titre indicatif, cf. le tableau de la pression fiscale en France de 1959 à 1970, fig. 12. p. 106). Il y a ensuite les pays dont le prélèvement fiscal se situe aux alentours de 10-15 % du produit national brut, qui sont des nations semi-développées : Espagne, Argentine, Turquie, Grèce, Egypte, etc. Il y a enfin les pays dont le prélèvement fiscal se situe au-dessous de 10 % du produit national brut, et parfois même au-dessous de 5 % : ce sont les pays très sous-développés, comme ceux de l'Afrique noire, ou des pays semi-développés d'Asie à immense population encore très arriérée, tels que l'Inde.

2° *Le prélèvement fiscal comparé à l'ensemble des prélèvements publics.* — Cette mesure est encore moins précise que celle du prélèvement fiscal par rapport au produit national brut, à cause de la difficulté de mesurer certains prélèvements non fiscaux. Le problème des revenus des entreprises nationalisées est particulièrement important à cet égard : il ôte toute signification à la comparaison des prélèvements publics dans les

pays socialistes et les pays capitalistes (mais la comparaison du prélèvement fiscal mesuré directement, par pourcentage du produit national brut, n'a guère plus de signification). Les prélèvements résultant des mutations monétaires sont souvent très difficiles à mesurer, également.

Cependant, la comparaison du prélèvement fiscal et de l'ensemble des prélèvements publics constitue un élément intéressant pour la classification des systèmes fiscaux. La part de l'impôt dans l'ensemble des prélèvements publics est très élevée dans les pays capitalistes développés, où elle atteint parfois 80-90 %. Elle est plus faible au contraire dans les pays socialistes et dans les pays sous-développés. Il y a en général un rapport direct entre le niveau de prélèvement fiscal par rapport au produit national brut et le niveau de prélèvement fiscal par rapport à l'ensemble des prélèvements publics : plus le premier est élevé, plus le second l'est aussi. Mais on trouve des exceptions à cet égard.

Le développement des prélèvements publics en Europe, depuis le Moyen Age, confirme que plus l'ensemble des prélèvements publics est grand, plus la pression fiscale par rapport au revenu national est forte. En l'occurrence, le développement de la seconde a été même plus rapide : c'est-à-dire que la croissance du prélèvement fiscal a été plus que proportionnelle à la croissance d'ensemble des prélèvements publics. D'une part, les dépenses publiques se sont accrues ; d'autre part, le pourcentage de l'impôt dans les dépenses publiques s'est accru lui aussi. Mais cette évolution ne vaut que jusqu'au développement du socialisme, qui a entraîné l'augmentation de la part des produits des entreprises nationalisées dans les prélèvements publics, et changé en même temps la signification du prélèvement fiscal (cf. p. 474).

*b) LA DISTINCTION DES SYSTÈMES FISCAUX LOURDS ET DES SYSTÈMES FISCAUX LÉGERS.* — Finalement les deux mesures précédentes des systèmes fiscaux peuvent se combiner, et l'on arrive à une classification relativement précise des systèmes fiscaux « lourds » et des systèmes fiscaux « légers ». Certains se sont demandés s'il n'y avait pas une limite absolue, que les premiers ne peuvent en aucun cas dépasser.

1° *La notion de système fiscal lourd et de système fiscal léger.*  
— Les concepts de « légèreté » et de « lourdeur » sont ici des concepts objectifs : ils n'expriment pas le sentiment psychologique éprouvé par le contribuable à l'égard de l'impôt, mais le niveau de celui-ci par rapport au produit national brut et à l'ensemble des prélèvements publics.

Les systèmes fiscaux lourds sont ceux des Etats-Unis, de la Grande-Bretagne, de l'Allemagne, de la France et de l'Europe occidentale. L'impôt prélève le cinquième au moins et souvent plus du quart du produit national brut. Il couvre aux alentours de 80 % des dépenses publiques en temps normal, des aléas de la conjoncture pouvant conduire à diminuer volontairement cette proportion pour peser sur l'économie, ou aboutissant parfois à la diminuer involontairement (crise économique conduisant à l'inflation par exemple). Psychologiquement, ces systèmes fiscaux ne sont pas toujours considérés comme pénibles par les contribuables, parce que leur niveau de vie général est suffisant pour supporter sans trop de difficultés le poids d'une lourde fiscalité.

Les systèmes fiscaux légers se définissent à la fois par la faible importance du prélèvement fiscal sur le revenu national, et par la part relativement restreinte de l'impôt dans l'ensemble des prélèvements publics. Ils caractérisent deux types de pays. D'abord les pays socialistes, où l'impôt change de signification, la fixation autoritaire des prix des produits donnant des moyens plus importants, à la fois pour agir sur l'économie et la vie sociale en général, et pour couvrir les dépenses publiques : l'impôt tend alors à jouer un rôle secondaire. En second lieu, ces systèmes fiscaux sont ceux de pays semi-développés ou sous-développés : la faiblesse de la production nationale brute ne permet pas que l'Etat en prélève visiblement une trop grande part (objectivement légers, les impôts sont subjectivement très lourds déjà, pour des contribuables à niveau de vie très bas) ; d'autre part, la faiblesse même de l'Etat le pousse à recourir largement aux expédients, notamment monétaires, qui couvrent un large pourcentage des dépenses publiques (l'inflation est un mal endémique de ces pays).

2<sup>o</sup> *Le problème du plafond du prélèvement fiscal.* — On a examiné plus haut le problème de la limite des prélèvements publics en général, et constaté qu'il s'agit d'un faux problème (cf. p. 80). La question de la limite du prélèvement fiscal est un peu différente : car le prélèvement fiscal est plus difficile à supporter que d'autres formes de prélèvement, parce qu'il a un caractère coercitif, parce qu'il est le plus visible de tous les prélèvements, et parce qu'il ne comporte pas de contrepartie proprement dite.

Certains auteurs ont donc essayé de déterminer la limite du prélèvement fiscal. Les physiocrates estimaient que l'impôt ne devait jamais dépasser 20 % du revenu individuel du contribuable. Les auteurs modernes se préoccupent plutôt de préciser le plafond du prélèvement fiscal par rapport au revenu national. L'économiste Colin Clark évalue cette limite à 25 % environ : il pense qu'au-delà, les impôts portent atteinte à l'esprit d'entreprise, développent les revendications de salaires, et augmentent la pression des groupes sociaux favorables à l'inflation (débiteurs, entrepreneurs). Les analyses de Colin Clark paraissent fondées : mais le chiffre qui prétend les exprimer est fixé de façon très empirique. Il semble d'ailleurs susceptible de varier selon l'importance des revenus individuels, le degré de puissance de l'État, etc. Il ne vaut de toutes façons que pour les pays capitalistes.

En fait, il n'existe pas de plafond général au prélèvement fiscal, pas plus qu'à l'ensemble des prélèvements publics. Au point de vue économique, tout dépend des degrés respectifs d'utilité dans l'emploi des sommes ainsi prélevées : le prélèvement est bon si l'État en fait un meilleur emploi que les particuliers ; il est mauvais dans le cas contraire. Il reste que, dans une structure économique capitaliste, l'État ne peut pas dépasser un certain niveau de prélèvement : d'abord parce qu'il n'est pas organisé pour faire un meilleur emploi des sommes ainsi prélevées ; ensuite, parce qu'il n'a pas la possibilité de faire face à l'opposition des groupes lésés par la fiscalité. Les recherches de Colin Clark sont intéressantes dans la mesure où elles tendent à préciser, dans une telle hypothèse, le niveau optimum du prélèvement. Mais elles ne valent que par rapport

à cette hypothèse, et seulement dans le cas de pays développés : la pression fiscale étant d'autant moins supportable pour les individus que le niveau de leurs revenus moins élevé. Le problème de la limite psychologique de la pression fiscale, par rapport aux revenus individuels, est ainsi très lié au développement économique national et au niveau de vie qui en résulte pour les citoyens.

### B) *Classification d'après la nature des impôts dominants*

Peu de systèmes fiscaux reposent sur un équilibre parfait entre les différents impôts, d'ailleurs difficile à établir et à maintenir. En général, une ou plusieurs catégories d'impôts prédominent sur les autres. On peut établir des classifications d'après la nature de ces impôts prédominants.

a) PRÉDOMINANCE DES IMPÔTS DIRECTS OU DES IMPÔTS INDIRECTS. — Une différence très nette existe à cet égard entre les systèmes fiscaux : c'est un des critères de classification le plus important. Deux types peuvent être délimités assez nettement : les systèmes à prédominance d'impôts directs et les systèmes à prédominance d'impôts indirects. Mais certains pays d'Europe occidentale, dont la France, évoluent plutôt vers un système mixte, où les deux types d'impôts se partagent le prélèvement fiscal.

1° *Systèmes fiscaux à prédominance d'impôts directs.* — A l'heure actuelle, les systèmes fiscaux à prédominance d'impôts directs caractérisent les pays capitalistes très développés. Les impôts directs sur le revenu représentent plus de 65 % des recettes fiscales aux Etats-Unis, en Suisse, en Suède, en Nouvelle-Zélande ; aux alentours de 60 % en Belgique et aux Pays-Bas ; 55 % en Grande-Bretagne (on se rapproche ici des systèmes mixtes). Il s'agit, dans tous ces pays, d'impôts sur le revenu de type moderne : progressifs, fortement personnalisés, et pesant sur le revenu global.

La prédominance de l'impôt direct dans le système fiscal se rencontre aussi à un stade de développement beaucoup plus primitif, sous forme d'impôt sur le revenu de type archaïque, telle la capitation : impôt frappant chaque citoyen, soit de

façon uniforme, soit de façon diversifiée suivant la « classe » fiscale à laquelle il appartient. Ainsi à Rome, le *cens* fournissait une part importante du budget : le « censeur » étant le fonctionnaire fiscal qui rangeait les citoyens dans les différentes classes déterminant chacune le montant de l'impôt (le terme « recensement » vient de là : les premiers recensements de population ayant un but fiscal). Cependant, dans ces structures sociales anciennes, il fallait déjà une organisation de l'Etat assez poussée pour percevoir la capitation : à un stade moins évolué, on trouvait plutôt une prédominance des impôts indirects (douanes, impôts sur des métaux précieux et produits rares, etc.).

2° *Systèmes fiscaux à prédominance des impôts indirects.* — A l'heure actuelle, la prédominance de ces impôts caractérise deux catégories de pays. D'une part, les pays socialistes : en U.R.S.S. par exemple, le système fiscal est essentiellement basé sur les taxes sur le chiffre d'affaires, dont la part ne cesse de s'accroître dans l'ensemble des revenus des impôts. En second lieu, la prédominance des impôts indirects caractérise des pays sous-développés ou semi-développés : la part de l'impôt direct dans les recettes fiscales est ainsi de moins de 10 % dans certains pays (Guatemala, Irak, Salvador) ; elle se situe aux alentours de 15 % pour d'autres (Syrie, Liban, Egypte, Chili) ; elle atteint 20 à 25 % dans certains (Brésil, Pérou, Honduras, Birmanie) ; elle dépasse rarement 30 % (Argentine, Inde, Espagne, Italie).

Les systèmes fiscaux à prédominance d'impôts indirects sont mieux caractérisés, on le voit, que les systèmes fiscaux à prédominance d'impôts directs. Dans les premiers, l'impôt dominant dépasse souvent 80 et même 90 % des recettes fiscales ; dans les seconds, il en dépasse rarement 65 %, et toujours de peu, sans que cette proportion paraisse susceptible de s'accroître. La part de l'impôt indirect reste donc toujours grande dans les systèmes fiscaux à prédominance d'impôt direct, qui se rapprochent ainsi des systèmes mixtes : la frontière entre les deux étant d'ailleurs difficile à établir.

b) PRÉDOMINANCE DES IMPOTS GÉNÉRAUX OU DES IMPOTS PARTICULIERS. — Impôts sur le revenu et impôts sur la dépense peuvent revêtir la forme, soit d'impôts généraux, soit d'impôts

particuliers. Une nouvelle classification des systèmes fiscaux peut être établie sur ces bases, qui s'entrecroise avec la précédente.

1<sup>o</sup> *Les systèmes fiscaux à prédominance d'impôts généraux.* — Dans ces systèmes fiscaux, les impôts sur le revenu sont essentiellement constitués par un impôt général frappant l'ensemble des revenus du contribuable ; les impôts sur la dépense sont constitués par des impôts du genre « taxes sur le chiffre d'affaires », frappant tous les produits. Les systèmes fiscaux à impôts généraux s'appliquent aux pays les plus développés, dans chaque catégorie. Dans le groupe des pays à fiscalité directe prédominante, qui sont des pays capitalistes modernes, c'est essentiellement l'impôt général sur le revenu qui s'applique. Dans le groupe des pays à forte fiscalité indirecte, la prédominance de l'impôt général sur la dépense caractérise ceux dont le développement est le plus avancé : pays socialistes développés (U.R.S.S.), pays capitalistes à systèmes fiscaux mixtes (France, Allemagne).

Dans cette dernière catégorie de pays, d'ailleurs, le caractère le plus net du système fiscal (en plus de l'équilibre entre les impôts directs et les impôts indirects), c'est la prédominance des impôts généraux, tant directs qu'indirects. La fiscalité française actuelle offre un exemple particulièrement remarquable à cet égard, où la fiscalité s'équilibre entre un impôt général sur la dépense, très moderne, et un impôt sur le revenu dont la réforme de 1959 a accentué le caractère général.

2<sup>o</sup> *Les systèmes fiscaux à prédominance d'impôts particuliers.* — Les impôts indirects particuliers, notamment sous forme de droit de consommation ou de circulation sur certaines denrées, sont généralement prédominants dans la fiscalité des pays très sous-développés. Au XIX<sup>e</sup> siècle et au début du XX<sup>e</sup>, l'impôt direct a commencé à se répandre dans les pays les plus modernes, par rapport à l'époque, mais sous forme d'impôts particuliers.

Dans chaque catégorie, les impôts particuliers constituent ainsi une forme primitive de fiscalité, l'impôt général une forme moderne. Cela tient à la technique même des uns et des autres. Les impôts particuliers sur la dépense frappant cer-

taines denrées rares, à production ou circulation localisée (métaux précieux, sel, produits importés) sont faciles à établir, même pour un Etat encore assez embryonnaire : au contraire, l'impôt général sur la dépense suppose un système économique très moderne (avec développement de la comptabilité, de la mécanographie, etc.) et un Etat bien organisé. De même, les impôts particuliers sur telle ou telle catégorie de revenus, connus de façon indiciaire ou forfaitaire, ou très visibles (revenus fonciers, revenus mobiliers, patentes), sont beaucoup plus faciles à établir que l'impôt général sur le revenu, lequel suppose une déclaration précise du contribuable et un système de contrôle perfectionné (on met à part, évidemment, le cas de la capitation primitive : mais il ne s'agit plus alors d'un véritable impôt sur le revenu). Le point de vue économique rejoint le point de vue technique : seuls des pays à niveau de vie élevé peuvent supporter l'impôt général, sur le revenu ou sur la dépense ; les pays sous-développés ne peuvent supporter que des impôts directs sur quelques revenus importants, ou des impôts indirects sur quelques produits à caractère de luxe.

c) PRÉDOMINANCE DES IMPOTS INTÉRIEURS OU PRÉDOMINANCE DES DROITS DE DOUANES. — La plupart des systèmes fiscaux sont à prédominance d'impôts intérieurs (impôts sur le revenu et impôts sur la consommation ou la circulation interne des produits nationaux). Quelques-uns, cependant, font une très grande place aux droits de douane ou assimilés, c'est-à-dire à tous les impôts pesant soit sur l'entrée de marchandises étrangères, soit sur l'exportation des produits nationaux. Ces systèmes fiscaux à prédominance de droits de douane caractérisent à la fois une certaine situation du commerce extérieur et un certain niveau de développement.

1° *La prédominance des droits de douane, caractéristique de pays exportateurs.* — Les pays dont les recettes fiscales proviennent essentiellement du commerce extérieur sont des pays exportateurs ; ainsi 80 % des ressources publiques de la Malaisie viennent de l'exportation ; 75 % de celles du Venezuela ; 65 à 70 % de celles du Nicaragua, du Costa Rica et du Salvador ; plus de 50 % de celles du Guatemala, du Honduras et de la

Birmanie, etc. Dans la plupart des cas, ces ressources extérieures sont essentiellement basées sur un seul produit : pétrole pour le Venezuela, nitrates pour le Chili, bananes pour le Costa Rica et le Honduras, café pour le Salvador et le Guatemala.

Le système a des avantages, dans la mesure où il transfère les charges publiques nationales sur les acheteurs étrangers. Mais il est très dangereux, par la fragilité qu'il donne à l'État : que le produit fondamental sur lequel sont basées les recettes publiques soit frappé d'une crise de mévente, et c'est l'effondrement de tout l'édifice financier du pays. Il faut ajouter que les grandes nations, qui achètent les matières premières, ont des moyens puissants d'en faire baisser les prix, ce qui reporte en réalité la charge fiscale (qui pèse en apparence sur elles) sur le pays exportateur. Par ailleurs, l'État national, reposant essentiellement sur les ressources de l'exportation, se trouve en fait dans la dépendance des pays acheteurs.

2<sup>o</sup> *La prédominance des droits de douane, caractéristique de pays sous-développés.* — De toute façon, il ne suffit pas qu'un pays soit exportateur, pour que son système fiscal soit basé sur la prédominance des droits de douane : il faut aussi qu'il s'agisse d'un pays sous-développé, où l'industrie nationale est faible, où l'appareil de l'État est encore peu important, où les services publics sont relativement peu nombreux, où les dépenses publiques n'atteignent pas un niveau élevé. Dans un pays très développé, les impôts intérieurs ont nécessairement la prédominance : jamais la masse des produits exportés ne peut atteindre un niveau tel que les impôts pesant sur eux atteignent une proportion dominante de l'ensemble des prélèvements fiscaux.

Cependant, il ne faut pas oublier que le développement du commerce extérieur caractérise un niveau économique supérieur à celui de l'économie fermée. Dans les économies primitives, l'apparition de l'échange international, et de la fiscalité extérieure qui en résulte, a constitué un progrès par rapport à l'isolement économique : à ce stade de développement, les États dont le système fiscal est fondé sur les droits de douane sont en général avancés par rapport aux autres (certains grands empires de l'Antiquité étaient dans cette situation).

C'est par rapport au niveau de l'économie moderne que la fiscalité extérieure prédominante peut être considérée comme une caractéristique des pays sous-développés.

## § 2. LES FACTEURS SOCIO-ÉCONOMIQUES DES SYSTÈMES FISCAUX

Les systèmes fiscaux dépendent étroitement de facteurs sociologiques. On qualifie ceux-ci de « socio-économiques » pour suggérer à la fois que les facteurs économiques sont prépondérants à cet égard, mais qu'ils ne sont pas les seuls en cause : la psychologie collective, l'histoire, les traditions, etc., interviennent aussi, à cet égard. Les facteurs économiques ne peuvent pas être isolés de l'ensemble du contexte de la société au sein de laquelle ils agissent.

On peut classer les facteurs socio-économiques qui agissent sur les systèmes fiscaux en deux catégories. Il faut considérer d'une part les systèmes économiques, l'opposition des Etats socialistes et des Etats capitalistes étant fondamentale à cet égard. Il faut considérer d'autre part le niveau de développement socio-économique, à propos duquel se distinguent les pays développés et les pays sous-développés.

### A) *Systèmes fiscaux et systèmes économiques*

Dire que deux grands systèmes économiques — le capitaliste et le socialiste — se partagent actuellement le monde est une affirmation inexacte. Car beaucoup de pays — dont la France — connaissent en réalité un système mixte, où un large secteur public existe à côté du secteur privé, où s'appliquent une planification globale et une intervention de l'Etat dans l'économie. Cependant, la distinction des pays socialistes et des pays capitalistes doit être retenue, notamment en matière fiscale, car elle oppose, d'un côté des nations où toute l'économie est entre les mains de l'autorité publique ; de l'autre, des nations où la plus grande partie de l'économie reste entre les mains de propriétaires privés. La signification de l'impôt (et des finances publiques en général), est très profondément différente dans les Etats socialistes et les Etats

capitalistes. En soi, l'impôt est une institution de l'économie capitaliste, qui tend naturellement à dépérir en économie socialiste : il s'y maintient partiellement cependant, pour des raisons empiriques.

a) L'IMPÔT, INSTITUTION DES ÉCONOMIES CAPITALISTES. — On trouve des impôts, en pratique, dans presque tous les pays du monde, à presque toutes les époques de l'histoire : sauf dans certains types d'économies primitives fermées. Il paraît donc impossible de considérer l'impôt comme une institution liée à un certain type d'économie : l'économie capitaliste. Cependant, une certaine corrélation existe entre l'économie capitaliste et l'institution fiscale.

1° *L'absence de signification de l'impôt dans une économie socialiste.* — Dans une étude publiée par le ministère des Finances français, l'absence de signification de l'impôt en économie socialiste est fort bien exprimée : « Dans une économie complètement étatisée, est-il dit, le problème fiscal ne se poserait pas, car toutes les recettes des particuliers seraient des dépenses publiques et toutes les dépenses des particuliers des recettes publiques. Il suffirait donc de vendre les marchandises et les services à un prix supérieur au coût, de telle manière que la différence représente la marge nécessaire pour couvrir les dépenses de l'appareil étatique et les investissements nouveaux. Les impôts n'auraient pas de raison d'exister, l'Etat possédant toute la fortune, et assurant lui-même la répartition du produit (1). »

Dans une économie intégralement socialiste, ce sont les prix des services et entreprises publics — c'est-à-dire les prix de toutes les marchandises et services, puisque toute la production vient du secteur public — qui constituent l'essentiel des ressources publiques. La fixation de ces prix correspond à l'établissement de l'impôt, des taxes et de la parafiscalité en économie capitaliste. La marge entre le coût de production et le prix de vente ne correspond pas seulement à la couverture des dépenses de l'appareil étatique et des investissements nouveaux : elle permet aussi un interventionnisme social.

(1) *Statistiques et études financières*, supplément 1961, n° 151.

Certains produits et services sont vendus très au-dessous de leur prix de revient, afin d'en favoriser la consommation : tel est le cas en U.R.S.S. des livres, des disques, etc., parce qu'on veut encourager le développement de la culture. D'autres produits et services sont vendus très cher, parce qu'on veut au contraire en freiner la consommation : ainsi les automobiles et motocyclettes en Union soviétique. La politique des prix complète la politique d'investissement et de production. Les points de vue du « rendement » et de l'« interventionnisme » se trouvent parfois en contradiction, dans cette politique des prix, de la même façon que dans la politique fiscale des pays capitalistes.

2° *La signification de l'impôt en économie capitaliste.* — La notion même d'impôt est liée à celle d'un Etat où l'économie échappe à l'autorité publique, en tout ou en partie : c'est-à-dire où les prix des produits et services sont essentiellement fixés par les mécanismes du marché, ainsi que les revenus individuels.

Dans l'économie capitaliste classique, l'impôt est le moyen essentiel d'assurer le financement de l'appareil étatique, par prélèvements sur les prix et les revenus. La puissance publique a ainsi le droit de s'insérer en quelque sorte dans les mécanismes du marché, pour opérer les prélèvements nécessaires à certains moments et dans certains secteurs. Les théories traditionnelles de la « légèreté » et de la « neutralité » de l'impôt traduisent bien le caractère insolite de cette insertion, au point de vue économique : elle gêne les mécanismes du marché, comme des grains de sable dans un engrenage. Il faut donc la limiter au minimum. D'où les thèmes habituels des partisans du capitalisme classique sur les économies budgétaires, les dangers de la fiscalité, etc.

Dans le néo-capitalisme moderne, l'impôt trouve une signification plus large. Il cesse d'être le grain de sable qui gêne les engrenages, pour devenir l'un des régulateurs et des moteurs de la machine. Les prélèvements fiscaux sur les prix et les revenus n'ont pas seulement pour but de couvrir les dépenses de l'appareil étatique, mais d'assurer une certaine correction et une certaine orientation des mécanismes du marché. Le but « interventionniste » s'ajoute ainsi au but « financier » ; l'impôt

devient un instrument essentiel de la politique économique de l'État, et aussi de sa politique sociale (action sur les revenus par la fiscalité). Cet instrument sert à équilibrer les pouvoirs des entrepreneurs privés, qui conservent la direction de leurs firmes dans l'économie capitaliste. L'impôt donne un pouvoir d'action sur les entrepreneurs privés, qui vient limiter leurs propres prérogatives : telle est sa signification profonde. Le pouvoir d'imposition de l'État s'oppose ainsi au « pouvoir d'entreprise » des capitalistes. Dans une économie socialiste où l'État a le « pouvoir d'entreprise », le pouvoir d'imposition ne lui est plus utile ; il perd son sens.

b) LE MAINTIEN PARTIEL DE L'IMPÔT EN ÉCONOMIE SOCIALISTE. — Normalement, l'impôt tend ainsi à dépérir, en économie socialiste. Logiquement, il doit finir par disparaître. Pratiquement, cependant, on constate que les États socialistes maintiennent l'impôt, au moins partiellement. On peut même se demander si une renaissance de l'impôt ne risque pas de s'y produire un jour.

1<sup>o</sup> *Les raisons du maintien de l'impôt.* — Les raisons du maintien de l'impôt paraissent être de trois catégories. D'une part, dans aucun pays socialiste l'économie privée n'a totalement disparu : en U.R.S.S. même, qui est la nation la plus avancée sur la voie du socialisme, il subsiste un secteur coopératif, et même un secteur libre ou semi-libre, notamment pour les services particuliers (coiffeurs, cordonniers) et pour l'agriculture (la vente directe par les paysans kolkhoziens des produits qu'ils ont droit de cultiver sur leurs lopins de terre individuels est assez importante). Il faut ajouter que le « marché noir » sévit dans pas mal de domaines, et entraîne parfois le développement de revenus privés assez importants. A l'égard de ces secteurs non publics, l'impôt a la même signification qu'à l'égard de l'économie privée capitaliste : il permet sur eux une action indirecte, en réduisant les revenus qui en proviennent, en gênant telle ou telle forme d'activité, en favorisant telle ou telle autre.

En second lieu, le maintien de l'impôt a un intérêt pratique évident. Utiliser uniquement la politique des prix et services pour financer l'appareil étatique, c'est se condamner d'abord à

fixer des prix souvent très élevés. Dans la mesure où les États socialistes ne peuvent plus s'isoler totalement du monde capitaliste, les comparaisons faites par leurs citoyens risquent ainsi d'avoir de fâcheux effets psychologiques. Il est préférable à cet égard de maintenir en partie la fiscalité, et de fixer des prix plus bas : d'autant que les citoyens sont habitués à payer des impôts, que ceux-ci apparaissent « naturels » en quelque sorte. En matière de revenus, les impôts peuvent avoir le même avantage que dans les pays capitalistes : permettre de verser des revenus nominalement élevés, qu'on reprend ensuite partiellement par l'impôt, au lieu de verser des revenus plus faibles, nets d'impôt (ce dernier avantage est beaucoup plus discutable).

En troisième lieu, et surtout, l'impôt peut corriger les effets de la décentralisation économique. A cet égard, il retrouve une signification très importante. Dans une première phase de leur développement, les États socialistes ont été très centralisés. Actuellement, les plus évolués d'entre eux semblent entrés dans un processus de décentralisation des décisions économiques. La Yougoslavie a posé la première le problème, et essayé de le résoudre de façon originale. L'U.R.S.S. a suivi. Désormais, les pays socialistes paraissent évoluer vers un système où les unités de production et de vente disposeront d'une large autonomie. Dans une économie ainsi décentralisée, la politique des prix ne peut plus suffire à suppléer l'impôt, parce que la décentralisation suppose une liberté relative dans la fixation des prix. La fiscalité devient alors l'un des moyens pour l'État de contrebalancer la décentralisation : il y a en face de lui, de nouveau, un pouvoir propre des entrepreneurs (qui sont les chefs des entreprises publiques décentralisées), que le pouvoir d'imposition sert à limiter (il existe d'ailleurs d'autres moyens de limitation à cet égard : le rôle centralisateur du parti est essentiel, notamment). Il paraît ainsi probable que l'évolution vers la décentralisation stoppera la tendance au dépérissement de l'impôt en pays socialiste, et que le maintien de celui-ci sera durable au contraire.

2° *Les caractères des systèmes fiscaux socialistes.* — Mais, bien entendu, les systèmes fiscaux socialistes continueront à présenter une originalité marquée par rapport aux systèmes

fiscaux capitalistes. Actuellement, cette originalité paraît caractérisée par les traits suivants.

En premier lieu, la part des prélèvements fiscaux dans l'ensemble des ressources publiques est plus faible dans les pays socialistes que dans les pays capitalistes, à développement égal : encore qu'il soit très difficile de la mesurer, parce que la notion même de ressources publiques et de prélèvements publics devient difficile à discerner. En pays socialiste, toute vente de produits ou services tend à être un prélèvement public, on l'a vu ; les impôts sur les entreprises sont de simples transferts comptables, puisque ces entreprises appartiennent à l'Etat (ils cessent en partie de l'être, si ces entreprises sont profondément décentralisées).

En second lieu, la part des impôts directs est relativement faible dans l'ensemble des impôts : les systèmes fiscaux des pays socialistes sont à prédominance d'impôts indirects. En U.R.S.S., avant la réforme fiscale de 1960, qui a encore diminué son importance, l'impôt direct sur les personnes physiques représentait environ 10 % de l'ensemble des recettes fiscales, contre 33 % pour l'impôt sur les bénéfices des entreprises d'Etat et l'impôt sur les revenus des coopératives, et 57 % pour les taxes sur le chiffre d'affaires (statistiques de 1959).

## B) *Systèmes fiscaux et niveaux de développement*

Les relations entre les systèmes fiscaux et les niveaux de développement sont très étroites. On a eu déjà l'occasion de signaler certaines d'entre elles, en esquissant la typologie des systèmes fiscaux. On va reprendre ici le problème dans son ensemble.

a) **LES SYSTÈMES FISCAUX DES PAYS INDUSTRIALISÉS.** — On trouve dans les pays fortement industrialisés, qui sont les pays développés, trois types de systèmes fiscaux : 1° des systèmes fiscaux à prédominance d'impôt direct ; 2° des systèmes fiscaux mixtes ; 3° des systèmes fiscaux à prédominance d'impôts indirects. Les deux premières catégories concernent des pays capitalistes, entre lesquels il existe une certaine

différence de niveau de développement. La troisième s'applique à des pays socialistes.

1<sup>o</sup> *Les systèmes fiscaux à prédominance d'impôt direct.* — Ils caractérisent aujourd'hui les pays anglo-saxons et certains pays de l'Europe nordique, qui ont un haut degré de développement économique. Aux États-Unis, en Suède, en Suisse, l'impôt direct représente les deux tiers des recettes fiscales ; en Grande-Bretagne, en Norvège, au Danemark, il en représente 55 % environ. Les impôts sur le revenu en cause sont essentiellement des impôts généraux, synthétiques, frappant le revenu global, et fortement personnalisés. Dans ces pays, les impôts indirects sont plutôt, au contraire, des impôts particuliers, pesant essentiellement sur des dépenses de luxe : notamment les boissons alcooliques, l'essence, les automobiles, le tabac, etc. En Grande-Bretagne, il existe un impôt général sur la dépense, mais très diversifié dans ses taux, et 80 % des dépenses d'une famille ouvrière en sont exclues. Il faut enfin noter que dans ces pays les impôts extérieurs (droits de douane) représentent une très faible partie des recettes fiscales — aux alentours de 5 % — bien qu'il s'agisse de pays dont le commerce extérieur est très développé (sauf les États-Unis).

Les liens entre ces systèmes fiscaux et le régime économique sont très clairs. L'impôt général sur le revenu peut y être très important, sous une forme fortement progressive, car les revenus sont élevés. La plupart d'entre eux sont par ailleurs constitués par des salaires ou des revenus déclarés par les tiers, qui sont exactement connus du fisc : la fraude est donc relativement faible. Aux États-Unis et en Grande-Bretagne, salaires et bénéfices ou loyers déclarés par les tiers représentent 85 % des revenus individuels, lesquels sont exactement connus par le fisc : 15 % seulement de ces revenus individuels peuvent faire l'objet de fraude (cf. p. 420). Enfin, ces États très développés peuvent avoir un personnel administratif abondant et qualifié, et un équipement technique et mécanographique très poussé : conditions nécessaires à l'établissement d'un impôt sur le revenu perfectionné. Celui-ci fournissant l'essentiel des recettes fiscales, les impôts sur la dépense n'ont qu'un caractère relati-

vement secondaire, ce qui explique qu'on se contente d'impôts particuliers.

Il est remarquable, en tout cas, que des pays à économie fortement dirigée (Grande-Bretagne, Suède) aient ainsi des systèmes fiscaux à peu près analogues à celui des Etats-Unis, où l'économie est beaucoup plus « libérale ». A cet égard, le niveau de développement paraît jouer un rôle plus important que le système économique.

2<sup>o</sup> *Les systèmes fiscaux mixtes.* — Les grands pays de l'Europe continentale (France, Allemagne fédérale, Italie) s'orientent vers des systèmes fiscaux assez proches, dont le caractère mixte est le trait saillant. L'impôt sur le revenu y est assez développé, encore que de façon inégale : il est assez faible en Italie, beaucoup plus fort en Allemagne et en France. Il s'agit d'un impôt complexe, où l'impôt synthétique sur le revenu global, et les impôts particuliers sur telle ou telle catégorie de revenus, sont mélangés : là encore, on trouve des disparités, l'impôt général étant faible en Italie et plus fort en Allemagne et en France ; dans ce dernier pays il tend de plus en plus à être le seul impôt sur le revenu, au moins en apparence (en réalité, le versement forfaitaire sur les salaires continue à tenir une place importante).

De toutes façons, dans les pays de ce groupe, les impôts indirects tiennent une place assez large : la moitié des prélèvements fiscaux en Allemagne, un peu plus en France, beaucoup plus en Italie. Ainsi le système fiscal est « mixte » : puisque les impôts directs et les impôts indirects y jouent l'un et l'autre un grand rôle. Mais, à la différence des pays précédents, il ne s'agit pas alors d'impôts directs particuliers, de style plus ou moins archaïque, mais d'impôts généraux sur la dépense, de style moderne. Les taxes sur le chiffre d'affaires tendent ainsi à caractériser, dans une certaine mesure, la fiscalité de ces pays : tel est le cas au moins en France et en Italie.

Le niveau de développement des pays de ce groupe paraît être l'un des facteurs de leur système fiscal. Il s'agit de pays industriels développés, mais un peu moins en général que ceux du groupe précédent. Surtout, la présence d'un secteur agricole

important, où les entreprises familiales ont une large place, et celle de très nombreuses petites entreprises commerciales ou artisanales, rend la fraude aux impôts sur le revenu beaucoup plus large : en France, salaires et bénéfices ou loyers déclarés par les tiers ne représentaient en 1959 que 60 % des revenus ; la fraude pouvait donc largement s'exercer sur les 40 % restant (au lieu de 15 % en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis). D'autre part, le niveau de revenus est généralement moins élevé que dans les pays du groupe précédent. Il n'est donc pas possible de faire de l'impôt sur le revenu l'élément essentiel du système fiscal.

Il faut donc, dans ces pays, recourir plus largement aux impôts sur la dépense. Mais comme il s'agit de pays très développés, où les dépenses publiques sont grandes, il a été nécessaire de perfectionner l'impôt indirect : d'où le développement des formes les plus modernes d'impôts sur la dépense, alors que les pays précédents se contentent souvent de leurs formes archaïques. Il semble que cette modernisation de l'impôt indirect aura des conséquences sur l'évolution ultérieure des nations de ce groupe. La progression de leur développement économique, qui les rapproche de plus en plus du niveau des pays du groupe précédent, n'aura probablement pas pour conséquence de leur faire adopter intégralement le même système fiscal que ceux-ci, à prédominance d'impôt sur le revenu. La perfection de leur système d'impôt général sur la dépense conduira très probablement à lui maintenir une grande place, les habitudes prises à cet égard jouant dans le même sens.

3° *Les systèmes fiscaux à prédominance d'impôt indirect.*  
 — En France et en Italie, l'impôt indirect tient encore la première place dans le système fiscal : mais l'impôt direct a une part importante. Il s'agit plus d'un système fiscal mixte que d'un système fiscal à prédominance d'impôt indirect : sauf peut-être en Italie. Mais, précisément, ce pays demeure encore en partie sous-développé. La prédominance de l'impôt indirect dans le système fiscal d'un pays développé ne se rencontre de façon nette que dans les pays socialistes, pour les raisons qu'on a plus haut exposées.

On peut se demander si une autre raison, liée directement

au niveau socio-économique, n'intervient pas à cet égard. L'U.R.S.S. est, par sa puissance productive, un pays développé : mais non par son niveau de consommation individuelle. Cela, parce qu'elle s'est développée d'abord sous forme d'une économie de puissance plutôt que d'une économie de consommation. Il en résulte que le niveau moyen des revenus individuels est très éloigné de celui qu'on trouve aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne, et même en France et en Italie. Même si le système économique ne s'opposait pas à l'extension de l'impôt direct, le niveau des revenus ne la permettrait pas.

b) LES SYSTÈMES FISCAUX DES PAYS SOUS-DÉVELOPPÉS. — Les pays sous-développés sont très divers, et leur niveau de développement très variable. Il est difficile d'établir à leur propos une classification, au point de vue des systèmes fiscaux. On ne peut que se borner à mettre en lumière les lignes générales de leur fiscalité : faiblesse de celle-ci, part prépondérante des impôts indirects, exclusivité des impôts particuliers, part importante des droits de douane et de la « fiscalité extérieure ».

1<sup>o</sup> *La faiblesse du prélèvement fiscal.* — On a vu plus haut que l'ampleur du prélèvement fiscal était directement liée au niveau de développement économique. Le prélèvement fiscal est fort dans les pays industrialisés, où il peut atteindre plus de 25 % du produit national brut ; il est faible dans les pays sous-développés, où il tombe parfois à 5 % (et au-dessous) du produit national brut. Cette faiblesse du prélèvement fiscal s'explique par tout un ensemble de facteurs, dont le bas niveau de vie est évidemment l'essentiel. Il est difficile de faire supporter l'impôt à des citoyens qui se situent en général au-dessous du minimum vital : seule une fraction très faible de la population peut être imposée. D'autre part, l'Etat lui-même est faible et ses services sont relativement restreints : les dépenses publiques sont donc beaucoup moins importantes que dans les Etats développés. Enfin, ces pays n'ont pas les moyens matériels de mettre sur pied une importante administration fiscale : l'impôt ne peut être que sommaire.

2<sup>o</sup> *La part prépondérante de la fiscalité indirecte.* — La part prépondérante de la fiscalité indirecte s'explique par les mêmes facteurs. La faiblesse des revenus individuels est telle que

seule une fraction infime de la population peut supporter le poids d'un impôt sur le revenu. Celui-ci ne peut être établi que sur des bases très restreintes. L'impôt progressif personnel frappe ainsi un individu sur trois aux États-Unis, un sur huit en France, un sur soixante en Argentine, un sur cent au Chili et au Venezuela, un sur deux cents au Brésil, un sur deux mille au Pérou, beaucoup moins en Afrique noire, dans l'Inde, etc. Un impôt sur le revenu qui pèserait sur tous les citoyens serait insupportable pour la plus grande partie d'entre eux, étant donné leur bas niveau de vie. Un impôt sur le revenu pesant sur les seuls citoyens capables de le supporter ne peut avoir qu'un rendement très faible : politiquement d'ailleurs, il est impossible à établir, à cause de l'opposition de ces privilégiés, et de leur puissance dans l'État. Il faut ajouter que ces États n'ont pas les possibilités techniques et administratives d'établir de façon sérieuse de tels impôts ; la tenue de comptabilités régulières assez uniformes par les contribuables est également impossible dans la plupart des cas.

3° *L'exclusivité des impôts particuliers.* — Qu'il s'agisse des impôts indirects prépondérants, ou des impôts directs accessoires, les impôts des pays sous-développés sont presque exclusivement des impôts particuliers. Les impôts de type « cédulaire », pesant sur telle ou telle catégorie particulière de revenus, y sont la forme normale d'impôts sur le revenu : on y rencontre presque pas d'impôt général progressif. Les impôts spéciaux sur tel ou tel produit y sont la forme normale des impôts indirects, et non les taxes sur le chiffre d'affaires, impôt général sur la dépense. La tenue de comptabilités régulières et une organisation technique très poussée des administrations fiscales sont les conditions nécessaires de l'établissement d'impôts généraux synthétiques, qui ne sont pas remplies dans les pays sous-développés.

Finalement, la fiscalité de ceux-ci est surtout constituée par les droits indirects particuliers sur tel ou tel produit. On remarque ainsi une bizarre analogie avec la fiscalité indirecte des pays les plus développés, elle aussi formée par ces droits spécifiques. Mais les produits taxés sont généralement de nature différente. Dans les pays très développés, les impôts indirects

pèsent surtout sur des produits de luxe : vin, tabac, automobiles, essence, et prennent ainsi un certain caractère progressif (car ces produits entrent pour une part plus grande dans la consommation des riches). Au contraire, dans les pays sous-développés, les impôts indirects pèsent surtout sur des produits utilitaires, ce qui leur assure un plus fort rendement. Au Brésil par exemple, ils frappent essentiellement les produits alimentaires, les produits industriels, les appareils et machines, les chaussures, les boissons, les allumettes, le tabac, les tissus ; en Irak, ils frappent surtout le sucre, le thé, les textiles, etc. Ainsi l'imposition dans les pays sous-développés est très injuste, puisqu'elle frappe des produits de consommation courante, proportionnellement plus consommés par les pauvres que par les riches.

4<sup>o</sup> *La part importante des droits de douane.* — Dans les pays sous-développés exportateurs, le système fiscal est à prédominance des droits de douane (au sens large : impôts et redevances diverses fournis par le secteur « étranger »). De toute façon, même pour les pays non exportateurs, ces impôts extérieurs ont une part importante dans le système fiscal, sauf évidemment dans les pays qui vivent encore en économie semi-fermée. La raison essentielle de cette importance des droits de douane paraît tenir à leur commodité : saisir la matière imposable à son entrée dans le pays, aux frontières, c'est la prendre à l'endroit le plus facile. D'autre part, ces pays ont naturellement tendance à établir de forts droits de douane à l'exportation pour gagner le maximum sur leurs matières premières, et de forts droits à l'importation pour protéger leurs industries nationales.

Sur les relations entre les systèmes fiscaux et les structures économiques cf. avant tout H. BROCHIER et P. TABATONI, *Economie fin ancienne*, 1959 pp. 78-104 ; également : l'article de M. H. BROCHIER, dans la *Revue de science et légis. financ.*, 1952, p. 171, et celui de M. WERALSKI, La pression fiscale dans les pays capitalistes et les pays socialistes (*Revue de science financ.*, 1962, p. 24) ; M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, 1957 ; H. LAUFENBURGER, *Finances comparées*, 3<sup>e</sup> éd., 1957 ; C. CAMPET, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, 1957 ; J. LECAILLON, *Quelques enseignements des comptabilités nationales et des budgets en Europe occidentale* (*Rev. de science financière*, 1956) ; l'ensemble des rapports au Congrès de l'Institut international des Finances publiques tenu à Bruxelles

en 1958. — Sur les systèmes fiscaux des pays sous-développés, on consultera particulièrement : O.N.U., *Taxes and fiscal policies in underdeveloped countries*, New York, 1954 ; J. LECAILLON, Le financement des pays sous-développés : l'exemple des territoires dépendants des pays membres de l'O.E.C.E. (*Revue de science et lég. financières*, 1952, p. 408) ; U. K. HICKS, A la recherche de recettes fiscales dans les pays insuffisamment développés (*ibid.*, 1952, pp. 7-45) ; H. S. BLOCH, Finances publiques et développement économique : la politique fiscale des pays insuffisamment développés (*ibid.*, 1953) ; J. MOSCARELLA, Aspects fiscaux du développement économique de l'Amérique centrale (*Revue de science financière*, 1957, p. 450).

## SECTION II. — Les principaux systèmes fiscaux

Après avoir esquissé la théorie des systèmes fiscaux, on va maintenant décrire de façon sommaire les principaux systèmes fiscaux effectivement appliqués. On étudiera successivement le système fiscal français, les systèmes fiscaux étrangers et les systèmes fiscaux non étatiques.

### § 1. LE SYSTÈME FISCAL FRANÇAIS

Le système fiscal français actuel fera l'objet d'une description détaillée, impôt par impôt, dans la seconde partie de ce livre II (cf. p. 519 et suiv.). Dans le cadre du tableau comparatif des principaux systèmes fiscaux, que nous dressons actuellement, on étudiera seulement les grandes lignes de son développement historique. Trois grandes phases peuvent être distinguées à cet égard : 1<sup>o</sup> l'Ancien Régime ; 2<sup>o</sup> la Révolution et le XIX<sup>e</sup> siècle ; 3<sup>o</sup> les réformes du XX<sup>e</sup> siècle.

#### A) *Le système fiscal de l'Ancien Régime*

Le système fiscal de la Monarchie française, comme l'ensemble des autres institutions de l'Ancien Régime, n'était pas le résultat d'un plan d'ensemble : il était fait de pièces et de morceaux divers, constitués au cours des âges, au gré des événements. Aux impôts d'Etat — que nous considérons seuls ici — s'ajoutaient des impôts seigneuriaux (droits féodaux), des impôts municipaux, et des impôts ecclésiastiques (dîme). Le tout était incohérent, lourd, injuste, et d'un mauvais rendement.

a) LES DIFFÉRENTS IMPÔTS DE L'ANCIEN RÉGIME. — On trouvait sous l'Ancien Régime français, comme dans tous les systèmes fiscaux, une coexistence d'impôts directs et d'impôts indirects.

1<sup>o</sup> *Les impôts directs d'Etat.* — Les impôts directs d'Etat étaient au nombre de trois, apparus successivement : la taille, la capitation et les vingtièmes. La taille étant un vieil impôt féodal, qui devint impôt royal au XIII<sup>e</sup> siècle. Son nom venait du procédé archaïque utilisé pour prouver son paiement : on eochait une latte de bois, ensuite fendue en deux (« taillée ») dans le sens de la longueur, une moitié restant aux mains du receveur, l'autre à celles du contribuable. Dans les provinces du Nord, il s'agissait d'un impôt personnel, portant sur le revenu présumé : elle ne frappait ni les nobles, ni le clergé (parce qu'il s'agissait d'un impôt pour l'entretien de l'armée : or les nobles portaient les armes, payant ainsi « l'impôt du sang », et le clergé était dispensé des armes). Dans les provinces du Midi (pays d'Etat), il s'agissait d'un impôt foncier.

La capitation fut créée en 1695 pour financer la guerre de la Ligue d'Augshbourg ; elle fut supprimée en 1697, mais rétablie en 1701. Elle frappait tous les sujets du royaume, répartis en 22 classes, selon leurs revenus présumés : à la différence de la taille, elle pesait donc sur tout le monde, et pas seulement sur le tiers état, du moins à l'origine. Mais le clergé obtint le rachat de la capitation, en versant une seule fois 24 millions de livres, et les nobles parvinrent à être très faiblement imposés. Finalement, comme la taille, la capitation retomba presque entièrement sur les roturiers.

Les vingtièmes furent d'abord établis sous le nom de « dixièmes », en 1710 ; ils devinrent « vingtièmes » en 1749. Dans leur conception originale, il s'agissait d'un impôt moderne, du même genre que les impôts cédulaires sur le revenu. Ils furent créés sous l'influence du célèbre livre de Vauban, *La Dîme royale*, paru en 1701. Les revenus fonciers étaient déterminés par un cadastre ; les revenus industriels et commerciaux étaient déclarés ; il était même prévu une retenue à la source pour le revenu des créances et les produits des charges et offices. Mais cet impôt moderne échoua, essentielle-

ment à cause de l'hostilité des privilégiés, et notamment des magistrats des Parlements. Comme la capitation, il se réduisit finalement à une sorte de supplément de la taille.

2<sup>o</sup> *Les impôts indirects.* — Les impôts indirects de l'Ancien Régime étaient essentiellement des impôts particuliers portant sur la consommation ou la circulation de certains produits ou l'accomplissement de certains actes juridiques. On peut distinguer les aides, la gabelle, les traites et les droits d'actes et de mutation.

Le nom d'aides s'appliquait d'abord à tous les impôts : il venait du droit féodal, où le vassal devait des aides financières à son suzerain dans quelques cas déterminés, et pouvait lui en accorder dans d'autres cas. On a vu comment les monarques utilisèrent ce système des aides féodales pour établir des impôts permanents. Les « aides » devinrent ainsi impôts dans la seconde moitié du XIV<sup>e</sup> siècle. Leur nom servit ensuite à désigner, de façon restreinte, les taxes indirectes frappant certains échanges commerciaux : les plus importantes pesaient sur les boissons alcooliques.

Le nom de gabelle suivit une évolution analogue. Il désigna d'abord divers impôts de consommation (sur le vin, les draps, etc.) ; à partir du XIII<sup>e</sup> siècle, il se limita à l'impôt sur le sel. La gabelle était organisée en monopole d'Etat : le sel étant stocké dans des magasins publics, les greniers à sel. Il était vendu par l'administration, ou parfois par l'intermédiaire de commerçants autorisés, les « regrattiers ». Dans certaines provinces, appelées pays de « grande gabelle », un minimum de consommation était même imposé. La fraude était assez développée : elle était pratiquée par des « faux sauniers », dont Mandrin fut un des plus célèbres. La surveillance était assurée par les « gabeliers », qu'on appelait dans le Midi les « gabelous ». La gabelle était le plus détesté des impôts de l'Ancien Régime. Elle suscita de nombreuses révoltes populaires.

Les traites étaient les droits de douane de l'Ancien Régime. Il ne s'agissait pas seulement de douanes extérieures, perçues aux frontières du royaume, à la sortie des marchandises et à leur entrée, mais aussi de douanes intérieures, sortes

d'octrois perçus à l'entrée ou à la sortie des diverses provinces. Bien que simplifiées par Colbert, les traites restaient très compliquées à la fin de la Monarchie. Elles étaient perçues aux frontières des cinq plus anciennes provinces du royaume : mais les marchandises circulaient librement à l'intérieur de celles-ci. Dans les autres provinces, « réputées étrangères » (Artois, Flandres, provinces du Midi), les traites restaient perçues à chaque frontière provinciale, et se compliquaient d'octrois et péages intérieurs.

Les droits d'actes et de mutations furent d'abord, comme beaucoup d'autres impôts de l'Ancien Régime, des droits seigneuriaux, qui devinrent impôts royaux à la fin du xvi<sup>e</sup> siècle, sans disparaître d'ailleurs comme droits féodaux. Les principaux étaient le droit de « contrôle », perçu sur les actes notariés ou sous seing privé ; le droit d' « insinuation », établi sur les donations entre vifs et sur certains autres actes (il est à l'origine de notre moderne transcription) ; enfin le droit de « centième denier », qui frappait essentiellement les mutations de propriété. On trouvait aussi des droits de chancellerie, de greffe, de sceau, etc.

b) LES CARACTÈRES GÉNÉRAUX DES IMPÔTS DE L'ANCIEN RÉGIME. — On en soulignera deux qui paraissent essentiels : l'archaïsme et l'injustice.

1<sup>o</sup> *L'archaïsme*. — L'archaïsme du système fiscal de l'Ancien Régime se manifeste à la fois au point de vue technique et au point de vue économique. Au point de vue technique, si l'on met à part les vingtièmes, impôt de quotité, appliqué par une administration fiscale d'Etat, les autres impôts de l'Ancien Régime sont essentiellement des impôts de répartition, dont l'application est remise à des personnes privées. Ces techniques primitives aboutissent à des pertes de rendement importantes et à une très grande inégalité. La répartition individuelle de la taille est faite par des particuliers, les « collecteurs assésés », dont l'impartialité est sujette à caution. Les impôts indirects sont affermés, ce qui coûte cher à la fois à l'Etat et aux contribuables. Ces procédés primitifs d'imposition pouvaient s'expliquer au xv<sup>e</sup> siècle : ils n'étaient plus admissibles au xviii<sup>e</sup>.

L'archaïsme économique du système fiscal de l'Ancien

Régime est plus grave encore. On a pu dire qu'il s'agissait d'une « fiscalité élaborée en fonction d'une production purement rurale et artisanale, consommée localement » (Lucien Mehl), c'est-à-dire en fonction des structures économiques de la fin du Moyen Age. Les aides, la gabelle, les traites étaient autant d'obstacles à la circulation des produits. Les revenus modernes du commerce et du négoce étaient peu taxés.

2° *L'inégalité.* — Tout système fiscal comporte une certaine part d'inégalité. Sous l'Ancien Régime, cette part était énorme. Surtout, elle ne résultait pas seulement des difficultés d'application de l'impôt, mais plus encore d'une certaine conception de la société, qu'on n'admettait plus au XVIII<sup>e</sup> siècle. L'exemption du clergé, et surtout de la noblesse, était d'autant plus durement ressentie par la masse des contribuables qu'elle ne correspondait plus aux services rendus, ni aux mœurs. D'ailleurs, elle tendait de plus en plus à devenir une exemption de la richesse. A la fin de l'Ancien Régime, les titres de noblesse s'achètent : du même coup, on achète le droit de ne pas payer d'impôt direct. D'où le jugement sévère de Dupont de Nemours en 1789, à l'Assemblée Constituante : « On aura de la peine à croire qu'il ait suffi d'être riche pour devenir noble, et de devenir noble pour cesser de payer, de sorte qu'il n'y a qu'un moyen unique d'échapper à l'impôt : c'est de faire fortune. » En définitive, la part essentielle de la fiscalité pèse sur la paysannerie, pourtant très pauvre dans l'ensemble.

## B) *La fiscalité du XIX<sup>e</sup> siècle*

Le système fiscal de l'Ancien Régime fut entièrement détruit par la Révolution française. Son remplacement se fit en deux temps : les Constituants créèrent en 1790 de nouveaux impôts directs, en écartant les impôts indirects. Mais ceux-ci furent rétablis sous le Directoire, le Consulat et l'Empire. Ce système fiscal se conserva tel quel, hormis de rares modifications, jusqu'à la guerre de 1914.

a) *L'ÉTABLISSEMENT DE LA FISCALITÉ DU XIX<sup>e</sup> SIÈCLE.* — Comme on vient de le dire, elle se fit en deux temps : les impôts directs étant créés en 1790, les impôts indirects à partir de 1798.

1<sup>o</sup> *Les impôts directs.* — Les Constituants établirent en 1790 un système fiscal essentiellement fondé sur l'impôt direct, qui comportait trois impôts : la contribution foncière, la contribution mobilière et la contribution des patentes. En 1798, le Directoire ajouta un quatrième impôt direct, la contribution sur les portes et fenêtres. Ainsi furent créées les « quatre vieilles » contributions directes, qui subsistèrent jusqu'en 1914.

La contribution foncière était un impôt sur le revenu des terres et des bâtiments : impôt de répartition à l'origine, il ne deviendra que beaucoup plus tard un impôt de quotité. C'était le principal impôt, dans l'esprit des Révolutionnaires, imbus de physiocratie (cf. p. 374) : il fournissait les 4/5 du rendement des impôts directs. La contribution mobilière comprenait à l'origine deux impôts : une taxe égale à la valeur de trois journées de travail, payée par toute personne non indigente ; une taxe sur les revenus de l'industrie et la richesse mobilière. En 1799, elle deviendra un impôt assis sur la valeur locative de l'habitation, considérée comme indice du revenu. La contribution des patentes était destinée à frapper les revenus du commerce, de l'industrie et des professions libérales. Enfin, l'impôt sur les portes et fenêtres, créé par le Directoire pour faire face aux nécessités financières après la « banqueroute des deux tiers », constitue une sorte d'impôt sur le revenu global, présumé d'après le nombre d'ouvertures de l'habitation.

2<sup>o</sup> *Les impôts indirects.* — La Constituante avait seulement institué quelques droits d'enregistrement et de timbre : elle écarta les impôts de consommation à cause de leur impopularité. Le Directoire, qui avait besoin d'argent, revint à la fiscalité indirecte, sous une forme timide : impôt sur le tabac et les cartes à jouer, droits d'octrois, taxes sur les voitures publiques. Sous le Consulat et l'Empire, les impôts indirects se développent largement : l'impôt sur le sel réapparaît en 1800, l'impôt sur les boissons en 1804 ; la fabrication du tabac devient monopole d'Etat en 1810 ; etc. Il est symptomatique de constater que l'Empire, réorganisant les administrations fiscales, a créé quatre grandes « régies » — Contributions directes, Contributions indirectes, Enregistrement, Douanes — parmi lesquelles

une seule concerne les impôts directs. La Révolution avait établi un système fiscal à prédominance d'impôt direct ; après l'Empire, c'est au contraire l'impôt indirect qui prédomine.

b) L'ÉVOLUTION DE LA FISCALITÉ AU XIX<sup>e</sup> SIÈCLE. — La fiscalité française est restée assez stable de la fin de l'Empire à la guerre de 1914, c'est-à-dire pendant un siècle, exactement. Le contraste est remarquable avec son instabilité au XX<sup>e</sup> siècle.

1<sup>o</sup> *La faible importance des réformes fiscales avant 1914.* — Les quatre vieilles contributions directes subsistent à peu près telles quelles jusqu'en 1914. Les patentes sont réorganisées sur la base de signes extérieurs (nature de la profession, importance des locaux, nombre d'ouvriers et d'employés, nombre et nature des matières utilisées, etc.). La contribution foncière a été dédoublée en 1890, en contribution sur les propriétés bâties et contributions sur les propriétés non bâties : la première devenant un impôt de quotité. En 1872 seulement, on crée un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, d'ailleurs très faible. A partir de 1877, on amorce une timide personnalisation de l'impôt direct : dégrèvement d'impôt foncier au-dessous d'un certain chiffre (1897), exemptions pour charges de famille et abatements à la base pour la contribution mobilière (1903-1907). Aucune de ces réformes n'est réellement importante.

Les impôts indirects furent plusieurs fois modifiés, dans le sens d'un meilleur contrôle de leur perception. A part cela, ils subsistèrent tels quels, dans leur ligne générale ; seul l'impôt sur le sel fut supprimé après la Révolution de 1848. Dans l'ensemble, la part des impôts indirects dans les rendements fiscaux ne cessa de s'accroître, par suite du développement économique, qui accroissait la circulation et la consommation des produits taxés (les impôts directs, à caractère forfaitaire, étaient moins sensibles à cette évolution). A la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, les trois quarts des rendements fiscaux étaient constitués par ces impôts indirects : lesquels, pesant sur des objets de consommation courante, étaient progressifs à rebours, donc profondément injustes.

2<sup>o</sup> *Les raisons de la stabilité fiscale du XIX<sup>e</sup> siècle.* — La stabilité fiscale du XIX<sup>e</sup> siècle tient à plusieurs causes. En premier lieu, elle paraît s'expliquer par le fait que les dépenses

publiques demeurent assez faibles pendant toute la période où l'Etat libéral reste confiné dans un petit nombre de tâches : la progression de ces dépenses est lente ; elle ne pose pas de grands problèmes financiers. Elle en pose d'autant moins que le système fiscal du XIX<sup>e</sup> siècle suit assez bien le développement économique, grâce aux impôts indirects, comme on vient de le dire.

Mais, en réalité, cette évolution économique a eu pour résultat de transformer profondément la fiscalité française. La stabilité fiscale du XIX<sup>e</sup> est plus apparente que réelle, plus juridique que pratique. Le contraste entre la semi-rigidité des impôts directs, tenant au système indiciaire sur lequel ils étaient fondés, et l'élasticité des impôts indirects, ont entraîné le développement de ces derniers. On a ainsi abouti, comme on vient de le dire, à la prédominance de l'impôt indirect : ce qui était finalement le contraire du système fiscal établi sous la Révolution.

Cette évolution de fait a satisfait la classe dirigeante — la bourgeoisie — qui a réussi de cette façon à échapper à l'impôt, moins bien que la noblesse de l'Ancien Régime, mais assez largement tout de même. La loi sociologique de Gaston Jèze, suivant laquelle la classe dominante, sous tous les régimes, tend à éluder la charge fiscale, a joué en faveur de la législation existante, parce que celle-ci était favorable à ladite classe dominante. La faiblesse des impôts sur les revenus mobiliers satisfaisait commerçants, industriels et financiers. L'importance des impôts indirects, pesant essentiellement sur le peuple, satisfaisait la bourgeoisie dans son ensemble.

### C) *Les réformes fiscales du XX<sup>e</sup> siècle*

La fiscalité du XX<sup>e</sup> siècle diffère de celle du XIX<sup>e</sup>, d'abord par son instabilité. Celle-ci s'explique par l'accroissement des dépenses publiques, à la fois par suite des guerres mondiales, et par suite de l'évolution de l'Etat, qui assume des tâches économiques et sociales de plus en plus grandes : il a fallu chercher sans cesse de nouvelles formes d'impôts. D'autre part, le développement de la conscience politique des citoyens les rend plus sensibles à l'injustice fiscale, qu'ils supportent beau-

coup moins : il a fallu rendre les impôts moins injustes qu'ils ne l'étaient au XIX<sup>e</sup> siècle.

a) LES RÉFORMES DES IMPOTS SUR LE REVENU. — Les « quatre vieilles » ont été supprimées en 1914-1917, et remplacées par un système nouveau d'impôts sur le revenu, dit système Caillaux, du nom du ministre qui s'attacha à réaliser cette réforme. Des réformes successives sont venues compléter celle-là, en achevant de substituer aux impôts particuliers du XIX<sup>e</sup> siècle un impôt synthétique moderne.

1<sup>o</sup> *Le système Caillaux.* — Le système Caillaux se caractérisait par deux catégories d'impôts superposés. D'une part, on comptait huit impôts cédulaires frappant toutes les catégories de revenus suivant leur origine (impôt foncier sur les bâtiments, impôt foncier sur les terres, impôt sur le revenu des valeurs mobilières, impôt sur les créances et dépôts, impôt sur les bénéfices agricoles, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les bénéfices non commerciaux, impôt sur les traitements et salaires). Le contribuable payait chacun de ces impôts s'il recevait des revenus de la catégorie de revenus correspondante, appelée « cédule » dans la terminologie fiscale (d'où le nom d'impôts « cédulaires »). D'autre part, un impôt général portant sur le revenu global se superposait à l'ensemble, et frappait une deuxième fois la totalité des revenus additionnés.

Cette superposition des deux impôts s'expliquait par l'idée de personnalisation. L'impôt général était en effet un impôt personnel à caractère progressif, avec exonération du minimum vital et abattements pour charges de famille : c'était l'une des grandes nouveautés du système. Un autre trait du système de 1914-1917 est la pratique d'une large discrimination des taux suivant l'origine des revenus ; finalement les taux des impôts cédulaires s'évaluaient de 15 à 45 %. Mais l'écart était moindre en réalité, car il faut tenir compte de l'inégalité, variable suivant les cédules, entre le revenu réel et le revenu imposé.

Impôts cédulaires et impôt général reposaient désormais, en principe, sur le revenu réel et non plus sur un système d'indices. Chaque contribuable était astreint à une déclaration et soumis à des contrôles destinés à en vérifier l'exactitude.

Mais ce système de la déclaration par le contribuable était assorti d'aménagements particuliers. Les revenus fonciers et les revenus agricoles étaient pratiquement déterminés par un mélange d'évaluation administrative et de signes extérieurs, très favorable au contribuable. De même, les petits commerçants et les artisans étaient imposés sur la base d'un forfait avantageux. Inversement, les traitements et salaires, puis les revenus des valeurs mobilières faisaient l'objet, par celui qui les payait, d'une seconde déclaration qui supprimait toute possibilité de fraude : pour eux l'imposition était alourdie.

2° *L'évolution du système de 1917 à 1948.* — Les grandes lignes du système n'ont pas varié jusqu'en 1948, mais le détail de son application a subi de multiples réformes. Il faut signaler d'abord la tendance générale à accroître les taux de l'impôt et à aggraver notamment la progressivité de l'impôt général, malgré quelques retours en arrière en 1928 et en 1934. La dévalorisation de la monnaie et la hausse des prix, en augmentant les revenus nominaux des contribuables, a renforcé les dispositions légales à cet égard.

La tendance à une exonération de fait des revenus agricoles est le second trait de l'évolution. Le nombre d'agriculteurs imposés tombe de 705 000 en 1926, à 97 000 en 1935 (sur 2 millions et demi d'exploitants et plus de 7 millions de personnes employées dans l'agriculture) ; le rendement de la cédula des bénéficiaires agricoles, qui était de 269 millions en 1927, n'est plus que de 15 millions en 1935. Comme les chiffres des bénéficiaires retenus pour l'impôt cédulaire sont identiques pour l'impôt général, les paysans échappent pratiquement à tout impôt sur le revenu ; or, ils formaient 36 % de la population en 1936. Des raisons politiques expliquent cette exemption : le système électoral donne une prépondérance de fait à la paysannerie dans la désignation des députés et le quasi-monopole de la désignation des sénateurs. Ainsi se vérifie de nouveau la loi posée par Gaston Jèze : la classe sociale qui a le pouvoir politique tend à échapper à l'impôt.

Un autre aspect de l'évolution est la prise en considération de plus en plus accentuée des charges de famille, qui se rattache à la politique d'aide à la natalité suivie à partir de 1939. Les

réductions, déductions et abattements ont été augmentés ; des suppléments d'impôts furent établis sur les célibataires et les ménages sans enfant (taxe de « compensation familiale » de 1940 à 1946). En 1946, on adopta le système du « quotient familial » pour l'impôt général (cf. p. 565).

Enfin, l'établissement à partir de 1940 du système du stoppage à la source pour l'impôt sur les traitements et salaires a accru la charge fiscale pesant sur les salariés au moment précis où l'inflation diminuait leurs ressources réelles au détriment des autres catégories sociales. Si on tient compte des variations de valeur de la monnaie, les salariés payaient en 1947 près de trois fois autant d'impôts cédulaires qu'en 1937, bien que leur pouvoir d'achat eût diminué ; les commerçants en payaient seulement 20 % en plus, bien que leur pouvoir d'achat eût considérablement augmenté. Bien entendu, en raison de la progressivité même de l'impôt général, l'écart était encore plus grand.

3<sup>o</sup> *La réforme fiscale de 1948.* — Une importante réforme des impôts sur le revenu a été réalisée par le décret-loi du 9 décembre 1948. Elle porte d'abord sur la terminologie : l'impôt général s'appelle désormais surtaxe progressive, les impôts cédulaires s'appellent taxe proportionnelle. Mais la réforme va plus loin : elle supprime les discriminations et unifie les taux ; elle crée un impôt spécial sur les revenus des sociétés ; elle transforme profondément l'imposition sur les salaires.

La réforme n'a que très partiellement réussi. Juridiquement, les discriminations de taux sont supprimées. Pratiquement, les différences subsistent entre les modes d'évaluation des revenus, et la discrimination réelle est aggravée en fait. La « taxe proportionnelle », qui se substitue aux impôts cédulaires, frappe les différentes catégories de revenus au taux uniforme, sauf exceptions, de 18 % (porté à 22 % en 1958). Mais cet effort d'unification n'avait de sens que si un effort parallèle était fait pour appliquer l'impôt sur les revenus réels de toutes les catégories de contribuables, en supprimant les allègements dont bénéficiaient une grande partie d'entre eux par le mécanisme des impositions indiciaires ou forfaitaires et par le jeu de la fraude. Une tentative avait été faite dans ce sens par le décret

de 1948, en ce qui concerne les bénéfices agricoles : un bénéfice moyen à l'hectare devant être déterminé chaque année par catégorie et nature d'exploitation ; mais une loi de 1949 est revenue en arrière, et surtout le système d'évaluation est resté tel qu'il a toujours abouti à des chiffres très inférieurs aux bénéfices réels. D'autre part, le maintien des forfaits pour les bénéfices industriels et commerciaux a perpétué l'évasion fiscale pour les petits et moyens commerçants.

La « surtaxe progressive », qui remplace l'impôt général, est un impôt progressif par tranches dont les taux s'échelonnent entre 10 et 70 %. Il est tenu compte des charges de famille grâce au système du quotient familial ; des abattements à la base sont prévus ainsi que des mesures d'atténuation pour les revenus modestes (non-recouvrement ou recouvrement partiel des petites impositions). En revanche, la surtaxe progressive a été, comme la taxe proportionnelle, majorée d'un dixième en 1956 (décime Ramadier). Ce décime a été réduit de moitié en 1962 ; il doit être supprimé en 1966, en principe. Au cours des années qui ont suivi l'institution de la surtaxe, la répartition des tranches de revenus a été modifiée sans qu'on parvienne toutefois à enrayer l'aggravation de la progressivité due à la dépréciation monétaire et à l'augmentation nominale des revenus : le poids de la surtaxe s'est ainsi fortement alourdi.

Le décret de 1948 a aussi transformé le mode d'imposition des sociétés. Dans le système de 1914-1917, les sociétés étaient imposées sur les différentes « cédules » qui pouvaient correspondre aux bénéfices encaissés par elles : bénéfices industriels et commerciaux, revenus fonciers, revenus des valeurs mobilières. Désormais tous les bénéfices des sociétés sont soumis globalement à un impôt unique, différent des divers impôts sur le revenu des personnes physiques. Le taux de l'impôt sur les sociétés est plus élevé que celui de la taxe proportionnelle. La réforme le fixait à 24 %. Depuis lors, il a été successivement porté à 34 % en 1951, à 36 % en 1954, à 38 % en 1955 ; à 45,6 % en 1957 et à 50 % en 1959.

Enfin, la réforme de 1948 a modifié l'imposition des salaires, en remplaçant l'ancien impôt cédulaire les concernant par un « versement forfaitaire ». Avant 1948, les salaires supportaient

un impôt de 16 %, que le patron retenait à la source, avant de payer le salaire, et versait ensuite au fisc. C'est-à-dire que, pour un salaire brut de 10 000 francs, le patron donnait 8 400 francs à son employé et 1 600 francs au fisc (en réalité, il donnait plus à son employé et moins au fisc, parce qu'il y avait une certaine personnalisation de l'impôt). En 1948, on décide que, quand le patron donne 10 000 francs à son employé, il verse 500 francs au fisc (sans personnalisation). On verra plus loin le débat auquel donne lieu ce versement forfaitaire (cf. p. 562).

4° *La réforme fiscale de 1951-1971.* — Le système précédent a été profondément modifié par une loi du 28 décembre 1959, complétée ensuite d'année en année : ces mesures échelonnées dans le temps fixent les grandes lignes du régime actuel de l'impôt sur le revenu, tel qu'on l'étudiera en détail plus loin (cf. p. 541). Juridiquement, cette réforme est excellente, en ce sens qu'elle simplifie l'imposition des revenus, en accentuant la tendance vers un impôt synthétique. Pratiquement, elle est plus discutable.

La taxe proportionnelle (au taux de 22 %) est supprimée. Elle est remplacée par une « taxe complémentaire » à taux réduit (9 % en 1960, 8 % en 1961, 6 % à partir de 1962) qui doit disparaître complètement à partir de 1971. La surtaxe progressive prend désormais le nom d'« impôt sur le revenu ». Ses taux ont été d'abord majorés de 5 points pour compenser la suppression de la taxe proportionnelle, les contribuables salariés (qui n'étaient pas redevables de la taxe proportionnelle) ne supportant pas cette majoration grâce à un système de crédit d'impôt : la majoration a été ensuite supprimée à partir de 1971.

Pour les contribuables non salariés, la réforme de 1959 se traduit par un allègement très sensible de l'imposition. Les contribuables salariés, qui bénéficiaient antérieurement, en plus de la déduction des frais professionnels, d'une réfaction de 15 % destinée à compenser le fait que leurs revenus sont exactement connus du fisc, ont vu cette réfaction passer à 19 % en 1960 et 20 % à partir de 1961 : mais cet avantage est beaucoup plus faible que ceux accordés aux non-salariés.

Ces mesures ont beaucoup aggravé l'inégalité fiscale entre

les diverses catégories de contribuables. La réforme de 1959-1971 est favorable aux classes moyennes « capitalistes » et défavorable aux salariés. Les premières ont vu leur taxe proportionnelle tomber de 22 % à zéro : elles gagnent ainsi 22 points. Les seconds ne gagnent que 5 points par l'accroissement de la « réfaction ». Sans doute ces « points » ne sont pas rigoureusement identiques de part et d'autre : mais ils fournissent tout de même des ordres de grandeur comparables. La disparition de la taxe complémentaire aurait dû s'accompagner d'une augmentation simultanée de la réfaction applicable aux salariés. Le gouvernement s'y est refusé sous le prétexte que la lutte accrue contre l'évasion fiscale des non-salariés compenserait la diminution des taux dont ils bénéficient. Tout porte à croire qu'il n'en sera pas ainsi. La politique fiscale de la V<sup>e</sup> République est donc très défavorable aux salariés.

Par ailleurs, la réforme de 1959-1971 a freiné, sans l'arrêter pour autant, la progression très rapide du rendement de l'impôt sur le revenu, progression due pour une bonne part à la dépréciation de la monnaie et à l'augmentation nominale des revenus. En six années, entre 1955 et 1960, le produit de la taxe proportionnelle avait doublé, celui de la surtaxe progressive triplé. Le mouvement, qui s'était ralenti, d'autant que la loi de finances pour 1961 avait prévu un certain « étirement » des tranches du barème de l'impôt sur le revenu, a repris depuis lors, en raison de la hausse des prix et des revenus.

Comme on le voit, les réformes précédentes n'ont pas changé grand-chose aux méthodes d'évaluation de la matière imposable. Ainsi, l'évolution de l'impôt sur le revenu des personnes physiques depuis 1917 pourrait être résumée schématiquement de la façon suivante : unification théorique (substitution de la taxe proportionnelle aux différents impôts cédulaires en 1948, substitution d'un impôt unique à la taxe proportionnelle et à la surtaxe progressive en 1959), mais aggravation, sur le plan pratique, des inégalités dues à la disparité des modes d'évaluation applicables à chaque catégorie de revenus.

b) LES RÉFORMES DES IMPÔTS INDIRECTS. — Comme celles des impôts directs, elles ont tendu à remplacer des impôts particuliers par un impôt général à caractère synthétique. Dans

ce domaine, d'ailleurs, la fiscalité française est à la pointe du progrès : alors que les réformes de l'impôt direct au xx<sup>e</sup> siècle sont calquées sur les systèmes fiscaux anglo-saxons, celles de l'impôt indirect sont originales.

1<sup>o</sup> *La réforme de 1917-1920 : création de la « taxe sur le chiffre d'affaires »*. — En 1917, on instaura une taxe sur les paiements, généralisée et perfectionnée en 1920 sous le nom de taxe sur le chiffre d'affaires. C'était un impôt général sur la dépense : tous les commerçants et industriels étaient assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires pour les produits qu'ils vendaient. La taxe était perçue à l'occasion de chaque transaction, de chaque vente. C'était donc un impôt « en cascade » à caractère cumulatif : plus un produit faisait l'objet de transactions successives, plus il supportait de charges fiscales. Ce système avantagait les « circuits courts », c'est-à-dire les produits qui passaient par un nombre minime d'intermédiaires depuis le producteur jusqu'au consommateur, et défavorisait les « circuits longs », comportant un grand nombre d'intermédiaires. Il avait donc un effet interventionniste : il tendait à gêner les intermédiaires.

Pour certains produits, on a voulu supprimer cet effet de cascade, soit parce que certains intermédiaires puissants ont poussé à cette suppression, soit parce que cela paraissait préférable au point de vue économique (charbon). On les a donc fait échapper au régime général de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour les soumettre à des « taxes uniques ». Le terme « unique » signifiait simplement que ces taxes étaient perçues une seule fois, à un seul stade, et non pas en cascade. Ceci posé, chaque produit soustrait à la taxe sur le chiffre d'affaires avait son régime particulier de taxe unique : on peut donc dire que le caractère essentiel des taxes uniques était la multiplicité. Elles se développèrent d'ailleurs dans des secteurs de plus en plus nombreux de la vie économique : on en compta finalement une quarantaine !

2<sup>o</sup> *Les réformes de 1936-1939 : coexistence de la « taxe à la production » et de la « taxe sur les transactions »*. — En 1936, la taxe sur le chiffre d'affaires et la plupart des taxes uniques furent supprimées, et remplacées par une taxe à la production. Comme les anciennes taxes uniques, cette taxe ne frappait chaque produit qu'une seule fois et n'avait donc plus l'effet

cumulatif de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires. Elle était due en principe au dernier stade de la production (régime de la « suspension de taxe »). En 1948, ce système fut remplacé par celui des « paiements fractionnés ». Désormais, la taxe à la production était perçue à chaque vente, toutes les fois qu'il y avait une transformation matérielle du produit ou une transformation dans la présentation commerciale. Mais, à chaque stade, on déduisait la taxe perçue au stade précédent. Soit par exemple un fabricant de casseroles d'aluminium : sur une vente de 100 000 F de casseroles, il devait la taxe au taux plein de 20 %, soit 20 000 F ; mais il déduisait de cette somme la taxe déjà payée par son vendeur d'aluminium pour la valeur de cette matière première entrant dans la fabrication des casseroles. Lorsqu'on payait la taxe une seule fois, au dernier stade de la production, les résultats étaient identiques : mais les risques de fraude étaient plus grands. Le système du « paiement fractionné », faisant supporter une partie de la taxe à chaque stade de fabrication, avait l'avantage de permettre des contrôles plus faciles.

En 1939, pour faire face aux dépenses de guerre, on avait rétabli l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires (sous le nom de « taxe d'armement », puis de « taxe sur les transactions » après 1940), sans supprimer la taxe à la production de 1936. On se trouvait ainsi dans la situation suivante, à la veille de la réforme de 1954 : tous les produits supportaient en règle générale deux taxes, à chaque vente : la « taxe à la production », non cumulative, avec déduction de la taxe payée au stade précédent ; la « taxe sur les transactions », cumulative, sans déduction. Les choses se compliquaient encore, du fait que la taxe à la production elle-même se décomposait en deux, suivant les opérations : la taxe à la production proprement dite et une taxe sur les prestations de services. Enfin, pour certains produits comme la viande et le vin, on avait ressuscité les anciennes « taxes uniques » : ces produits ne payaient, ni la taxe à la production, ni la taxe sur les transactions, mais une seule taxe particulière. D'autre part, pour procurer des ressources aux collectivités locales, une taxe locale, additionnelle à la taxe sur les transactions avait été créée, dès 1942, en remplacement des

anciens droits d'octroi. On aboutissait ainsi à un régime fiscal d'une extraordinaire complexité.

3<sup>o</sup> *La réforme de 1954-1955 : la « taxe sur la valeur ajoutée ».* — La réforme de 1954-1955 avait deux buts. En premier lieu, on voulait simplifier un système d'impôt général sur la dépense devenue trop compliqué. En second lieu, et surtout, on voulait que cet impôt ne pénalise pas les investissements et la modernisation des entreprises, comme le faisait la taxe à la production.

Dans celle-ci, en effet, la déduction de la taxe payée au stade précédent ne concernait que les ingrédients matériels, incorporés physiquement dans le produit. Par exemple, le vendeur de casseroles pouvait déduire la taxe déjà payée par le fabricant d'aluminium : mais il ne pouvait pas déduire la fraction de taxe supportée déjà par les machines que lui-même avait achetées pour fabriquer ses casseroles. Pourtant, dans le prix de chaque casserole vendue, il y avait une part de l'amortissement de ces machines. En ne permettant pas la déduction de cet amortissement, on aboutissait à frapper deux fois ces machines : au moment de leur achat, et au moment de leur amortissement. Ainsi, le progrès technique était pénalisé : l'entreprise qui faisait un effort de modernisation et d'investissement supportait une double taxe à la production. Celle qui n'achetait pas de machine, et ne faisait appel qu'à la main-d'œuvre, ne payait qu'une seule taxe : car les salaires ne supportaient pas la taxe à la production.

L'idée essentielle de la taxe à la valeur ajoutée est de mettre fin à cette situation anormale. Désormais, la taxe payée à chaque stade ne pèsera que sur la valeur ajoutée à ce stade au produit, déduction faite de tous les éléments antérieurs entrant dans sa composition, aussi bien les éléments matériels incorporés dans le produit que les autres éléments du prix de revient (amortissement des machines, des bureaux d'études, des laboratoires, des services de vente, des transports, etc.). Ce système favorise la modernisation et la productivité. Mais la taxe à la valeur ajoutée n'est pas générale : elle ne concerne que l'industrie et le commerce de gros. Pour le commerce de détail, on maintient la « taxe locale » ; pour les services, la « taxe sur les prestations de services ». Toute transaction n'est passible en

principe que d'une seule de ces trois taxes. Mais il subsiste quelques taxes spéciales pour certains produits et des taxes uniques (vin, viande, cidre, thé, café, transports de marchandises : cf. plus loin, p. 595). La généralisation de la T.V.A. a été réalisée en 1968 (cf. p. 584 et suivantes).

## § 2. LES SYSTÈMES FISCAUX ÉTRANGERS

Il n'est pas possible, dans le cadre d'un manuel élémentaire, d'étudier de façon détaillée les systèmes fiscaux des principaux pays du monde. On se bornera ici à donner quelques indications sommaires sur la fiscalité des États-Unis, de la Grande-Bretagne, de l'Allemagne et de l'U.R.S.S., à titre comparatif.

### A) *Le système fiscal des États-Unis*

La fiscalité américaine se caractérise par l'écrasante prépondérance des impôts sur le revenu, qui représentent plus de 80 % des recettes fiscales fédérales (cf. fig. 26). Les impôts indirects et les impôts sur le capital ont un caractère secondaire, sauf sur le plan de la fiscalité locale.

|  | 1958         | 1965         | 1969 <sup>1</sup> |
|--|--------------|--------------|-------------------|
| Impôts sur le revenu des particuliers .. | 34,7         | 48,8         | 80,9              |
| — des sociétés ....                      | 20,1         | 25,5         | 34,3              |
| Accises .....                            | 10,6         | 14,6         | 14,7              |
| Droits de succession-donation .....      | 1,4          | 2,7          | 3,4               |
| Douanes .....                            | 0,8          | 1,4          | 2,1               |
| Divers .....                             | 0,8          | 1,6          | 2,7               |
| <b>TOTAL .....</b>                       | <b>68,4</b>  | <b>94,6</b>  | <b>138,1</b>      |
| <b>Produit national brut .....</b>       | <b>447,3</b> | <b>683,9</b> | <b>900,0</b>      |

(<sup>1</sup>) Prévisions.

FIG. 26. — Recettes fiscales fédérales des États-Unis  
(en milliards de dollars)

a) LES IMPÔTS AMÉRICAINS SUR LE REVENU. — On trouve aux États-Unis, comme en France, un impôt sur le revenu des personnes physiques et un impôt sur les sociétés.

1<sup>o</sup> *L'impôt sur le revenu des personnes physiques.* — Comme l'ancien impôt français, il se compose de deux éléments : un impôt proportionnel (normal tax) et un impôt progressif (surtax). L'estimation des revenus du contribuable est faite d'une façon générale sur la base du bénéfice réel : les indices et les forfaits sont écartés. Les bénéfices agricoles et non commerciaux sont calculés de la même façon que les bénéfices commerciaux, lesquels sont évalués à peu près selon le système français. Les salaires et les revenus payés par les tiers font l'objet d'une déclaration par ces tiers et d'un stoppage à la source. Les gains en capital sont imposables dans certaines limites et selon des modalités particulières.

Du revenu brut, on défalque les dépenses professionnelles, et on obtient le « revenu brut ajusté ». Certains contribuables (les plus petits) optent pour l'établissement de l'impôt sur ce « revenu brut ajusté » : on opère alors certaines déductions forfaitaires, et on applique l'impôt ; en ce cas, la déclaration est plus sommaire. Si on opte au contraire pour l'imposition sur le revenu net, on fait sur le « revenu brut ajusté » des déductions pour frais réels : argent versé aux œuvres à but désintéressé (dans la proportion de 20 % du revenu brut ajusté), fraction des frais médicaux et dentaires, intérêts des dettes personnelles, pertes accidentelles ou vols, etc. Ensuite, on défalque les « exemptions », qui sont des abattements accordés selon la situation de famille : chaque exemption représente 600 \$ ; il existe une exemption pour le contribuable, une pour son conjoint, une par personne à charge.

Le taux de la « normal tax » est de 3 %. Le taux de la « surtax », qui s'y ajoute, est progressif par tranche. Au total, et sans tenir compte d'une majoration provisoire instituée en 1968, le prélèvement varie entre 14 % et 70 % (pour la partie du revenu excédant 200 000 \$). La retenue à la source est pratiquée chaque fois qu'il est possible : dans les autres cas, le paiement par acomptes est largement développé. Les contribuables peuvent être obligés de souscrire deux déclarations : l'une estimative, en cours d'année ; l'autre définitive, entre le 15 mars et le 15 avril de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus.

2° *L'impôt sur le revenu des sociétés.* — L'assujettissement est à peu près le même qu'en France. Il ne concerne que les sociétés, c'est-à-dire les groupements à buts lucratifs, et seulement les sociétés de capitaux et non les sociétés de personnes. L'impôt pèse sur les bénéfices réalisés, qu'ils aient été distribués ou non. Son taux normal est de 22 %, plus une surtaxe de 26 % sur les profits supérieurs à 25 000 \$. Les revenus distribués sont frappés une seconde fois par l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Les revenus non distribués peuvent être aussi frappés une seconde fois, lorsque leur accumulation dépasse les besoins « raisonnables » des entreprises (l'impôt peut atteindre 38,5 % pour une accumulation « non raisonnable » supérieure à 100 000 \$).

b) *LES AUTRES IMPÔTS AMÉRICAINS.* — Il faut distinguer à cet égard les autres impôts fédéraux et les impôts locaux.

1° *Les autres impôts fédéraux.* — Leur rôle est nettement secondaire, par rapport à l'impôt sur le revenu, puisqu'ils ne représentent que 20 % des recettes fiscales fédérales. On trouve d'abord des impôts particuliers sur la dépense, les « accises », qui sont de trois catégories : 1° l'accise des fabricants, dont le taux varie de 5 à 10 % en général, frappe des produits peu nombreux, à caractère de demi-luxe (automobiles, appareils de radio, etc.) ; 2° l'accise des détaillants frappe de 10 % les objets à caractère de luxe (bijoux, fourrures) ; 3° l'accise sur les prestations de services frappe au taux de 3 à 10 % les transports et télécommunications.

Il existe aussi des impôts indirects sur l'alcool, la bière, le tabac, les spectacles, etc. Dans l'ensemble, les taux sont modérés et les produits frappés ne sont pas des produits de première nécessité. Il existe également des droits de succession et de donation, dont les rendements ne sont pas très élevés : on notera qu'il n'est pas tenu compte du degré de parenté entre le « de cujus » et le bénéficiaire.

2° *Les impôts régionaux et locaux.* — Plus du quart de la fiscalité totale des États-Unis est représenté par les impôts régionaux (États) ou locaux (comtés, villes). Cette fiscalité régionale ou locale est très variée, à cause de la décentralisation très poussée des U.S.A. Mais, dans l'ensemble, la fiscalité régio-

nale ou locale sur les revenus est peu importante, ce qui est naturel, étant donné le poids de la fiscalité fédérale. Cependant, les comtés et les villes utilisent largement une sorte d'impôt frappant le revenu, mais assis sur le capital, la « property tax ».

Sur le plan des Etats, la fiscalité indirecte joue un grand rôle : on trouve ici des impôts généraux sur la dépense, de structure moderne. Les 3/5 des Etats ont établi ainsi des « sales tax » (impôt général sur les ventes) qui ont la forme, soit d'une taxe sur les ventes au détail comme notre taxe locale (21 Etats), soit d'une taxe en cascade soit d'une taxe à la valeur ajoutée.

### B) *Le système fiscal de la Grande-Bretagne*

Le système fiscal britannique est plus équilibré que le système américain. Si les impôts directs y prédominent, cette prédominance est faible : l'impôt sur le revenu atteignant à peu près la moitié des recettes fiscales (cf. fig. 27). La pression fiscale est forte en Grande-Bretagne (nettement supérieure à 25 % du produit national brut) et la fraude traditionnellement très faible.

a) L'IMPOT SUR LE REVENU. — L'impôt sur le revenu anglais apparaît d'abord pour financer les guerres contre la Révolution et l'Empire ; il disparaît ensuite, pour ressusciter en 1842 et devenir définitif dans la seconde moitié du XIX<sup>e</sup> siècle. Il ressemble beaucoup à notre système d'impôts sur le revenu antérieur à 1959, lequel avait été établi à son image, d'ailleurs.

1<sup>o</sup> *L'imposition des personnes physiques.* — Les différents revenus imposables sont classés en six cédules (la cédule A) des revenus de la propriété foncière, correspondant à la valeur locative ayant été supprimée en 1965) : B) revenus provenant de l'occupation ou de l'exploitation des terres ; C) intérêts des titres d'Etats ; D) bénéfices commerciaux et non commerciaux, agricoles et fonciers ; E) salaires et pensions ; F) dividendes. On opère sur le revenu un certain nombre d'abattements qui « personnalisent » l'impôt : déductions personnelles (220 £ pour les célibataires, 340 £ pour les ménages, lesquels

sont normalement imposés en bloc), déductions pour enfants à charge (115 à 165 £ par enfant selon leur âge), déductions pour parents à charge (75 £), déductions pour entretien du ménage (75 £) et déduction pour les petits revenus. Il y a de plus une déduction pour « revenu gagné » (c'est-à-dire autres que les revenus des capitaux) : elle est de 2/9 avec maximum de 1 550 £.

|   | 1959   | 1963   | 1965   |
|---|--------|--------|--------|
| I. — <i>Impôts sur le revenu :</i>        |        |        |        |
| Income Tax.....                           | 2 328  | 2 823  | 3 373  |
| Surtax.....                               | 169    | 174    | 184    |
| Profits tax .....                         | 258    | 187    | 465    |
| Divers .....                              | 3      | 1      | 1      |
| TOTAL .....                               | 2 758  | 3 385  | 4 023  |
| II. — <i>Impôts sur le capital</i> .....  | 212    | 308    | 290    |
| III. — <i>Impôts sur la dépense</i> ..... | 2 486  | 3 034  | 3 766  |
| TOTAL I + II + III ..                     | 5 456  | 6 727  | 8 079  |
| Produit national brut .....               | 24 210 | 30 505 | 35 351 |

FIG. 27. — Recettes fiscales du gouvernement central de Grande-Bretagne (en millions de livres)

Au revenu taxable est appliqué en tous les cas l' « income tax », dont le taux normal est de 41,25 % ; les petits revenus bénéficient d'un tarif dégressif : au total, les 300 premières livres sont frappées au taux de 26,7 % ; par le jeu des déductions on aboutit d'ailleurs à un minimum imposable de 283 £ pour un célibataire, et 437 £ pour un ménage. Pour la portion de revenu taxable supérieure à 2 000 £, il s'ajoute la « surtax », dont le taux varie entre 10 et 50 % (elle comporte quelques déductions particulières). L' « income tax » est perçue par retenue à la source, chaque fois que possible (système du « pay as you earn »). La « surtax » est toujours perçue par voie de rôle, au contraire.

2° *L'imposition des sociétés.* — Jusqu'en 1965, il n'existait pas en Grande-Bretagne une imposition distincte des sociétés, comme aux Etats-Unis ou en France depuis 1948. Les sociétés de personnes étaient imposables à l' « income tax » et à la

« surtax », pour le total des cotisations de ses associés, en tenant compte des déductions personnelles suivant la part que chacun prend aux bénéfices : système très original, différent du système américain et français, où les sociétés de personnes ne sont pas imposées en tant que telles.

Les sociétés de capitaux acquittaient l' « income tax » au taux normal de 41,25 %, sur l'ensemble de leur bénéfices. Elles n'étaient pas imposables à la « surtax » (sauf le cas exceptionnel de sociétés contrôlées par cinq personnes au plus, dont les bénéfices n'ont pas été distribués dans un délai raisonnable, et sur décision expresse d'un commissaire). Mais elles acquittaient un impôt spécial, la « profits tax », qui frappait au taux de 15 % les bénéfices supérieurs à 2 000 £. Le « Finance Act » de 1965 a supprimé ce système et créé un impôt distinct sur les sociétés, la « Corporation tax », qui frappe l'ensemble des bénéfices sociaux au taux de 40 %. Avantageuse pour les bénéfices non distribués, la réforme pénalise les bénéfices distribués qui sont soumis à la fois à la Corporation Tax et à l'Income Tax.

b) LES AUTRES IMPOTS BRITANNIQUES. — Les impôts britanniques sur la dépense forment une part importante des recettes publiques (plus de 45 %), à la différence des impôts américains sur la dépense. Ils sont constitués par un impôt général sur la dépense, la « purchase tax » et par des impôts particuliers. Les impôts sur le capital ont peu d'importance.

1<sup>o</sup> La « purchase tax ». — La « purchase tax » est une taxe unique sur la dépense, de type taxe à la valeur ajoutée, perçue au stade de la vente en gros. Elle comporte quatre taux différents (5, 15, 30 et 60 %) suivant la nature des produits : le taux est d'autant moins élevé qu'il s'agit d'un produit de consommation plus courante et plus nécessaire ; certaines denrées alimentaires et certains produits de première nécessité sont même complètement exonérés.

2<sup>o</sup> Les impôts particuliers sur la dépense. — On trouve en Grande-Bretagne des droits de consommation (accises) sur l'alcool, la bière, le tabac, les hydrocarbures ; également, des droits sur les spectacles, sur les véhicules, etc. Les produits déjà frappés par une accise échappent en général à la « purchase tax ».

3° *Les impôts sur le capital.* — Ils sont d'abord constitués par des droits de mutation. Tel est l' « estate duty », impôt sur les successions ; les droits de timbre sur les ventes ou cessions de meubles et d'immeubles et sur les transferts de valeurs mobilières ; etc. Leur rendement global est faible : moins de 5 % des recettes fiscales.

Le « Finance Act » de 1965 a institué un impôt sur les gains en capital, désormais imposables à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur les personnes physiques (au taux de 30 % pour les gains à long terme).

### C) *Le système fiscal de l'Allemagne fédérale*

L'originalité la plus grande du système fiscal de la République fédérale allemande réside dans la répartition des impôts entre la Fédération et les Länder (pays). Les impôts fédéraux sont essentiellement des impôts sur la dépense, tandis que les Länder perçoivent à leur profit les impôts sur le revenu et sur la fortune (cf. fig. 28).

|                           | 1959           |             | 1964           |              |
|---------------------------|----------------|-------------|----------------|--------------|
|                           | Bund et Länder | Communes    | Bund et Länder | Communes     |
| Impôts sur le revenu .    | 19,30          | 5,63        | 39,48          | 8,66         |
| — sur le capital .        | 3,90           | 2,60        | 4,60           | 3,63         |
| — sur la dépense          | 27,18          | 0,37        | 43,37          | 0,28         |
|                           | <u>50,38</u>   | <u>8,60</u> | <u>87,45</u>   | <u>12,57</u> |
| TOTAL . . . . .           | 58,98          |             | 100,02         |              |
| Produit national brut . . | 261,51         |             | 413,40         |              |

FIG. 28. — Recettes fiscales de l'Allemagne fédérale (en milliards de DM)

a) *LES IMPOTS FÉDÉRAUX SUR LA DÉPENSE.* — La Fédération perçoit un impôt général sur le chiffre d'affaires et divers impôts indirects particuliers. Le seul droit de consommation qui lui échappe est l'impôt sur la bière.

1° *L'impôt sur le chiffre d'affaires.* — Jusqu'en 1968, il s'agissait d'une taxe en cascade (4 %) frappant à chaque stade les livraisons et autres prestations faites à titre onéreux. En 1968, cet impôt a été remplacé par une taxe sur la valeur ajoutée (« Mehrwertsteuer ») inspirée du modèle français et européen. Il existe deux taux : un taux normal de 11 % et un taux réduit de 5,5 % applicable à certaines opérations dans l'agriculture, l'élevage et les professions libérales.

2° *Les impôts indirects particuliers.* — On trouve en Allemagne fédérale des impôts de consommation sur le tabac, le sel, le sucre, le café, le thé, les lampes, les huiles minérales, l'alcool (qui est un monopole) et un impôt sur les transports.

b) LES IMPOTS DES « LÄNDER » SUR LE REVENU ET LE CAPITAL. — La plupart des impôts sur le revenu et le capital sont, en Allemagne, perçus au profit des Länder. Mais ils ne sont pas établis par eux : ils le sont par la loi fédérale. D'autre part, ils ne profitent pas toujours au Länd dans lequel ils sont perçus : il existe un fonds commun de répartition entre tous les Länder. Une partie d'entre eux peut d'ailleurs être reversée à la Fédération.

1° *Les impôts sur le revenu.* — A la différence de la Grande-Bretagne, mais à la ressemblance de la France et des Etats-Unis, il existe en Allemagne deux impôts sur le revenu distincts, l'un pour les personnes physiques, l'autre pour les sociétés. L'impôt sur le revenu des personnes physiques est unique : il n'y a pas de distinction entre une taxe proportionnelle et une surtaxe progressive. L'impôt pèse en général sur le revenu réel : les forfaits sont très rares. Son taux est progressif (de 20 à 60 %) pour la tranche comprise entre 8 009 et 110 039 DM, proportionnel en deçà (20 %) et au-delà (53 %). Un abattement général à la base de 1 680 DM est prévu, ainsi qu'un certain nombre d'abattements spéciaux.

L'impôt sur le revenu des sociétés concerne seulement les sociétés de capitaux, les sociétés de personnes étant assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. C'est un impôt proportionnel : le taux est de 51 % pour les bénéfices non distribués et de 15 % pour les bénéfices distribués.

2° *Les impôts sur le capital.* — On trouve en Allemagne, comme dans la plupart des pays, des droits de succession, des impôts sur les mutations immobilières, et des impôts sur la circulation des capitaux (opérations de bourse, apports en société, cession de valeurs mobilières, etc.), qui sont perçus au profit des Länder.

Mais la principale originalité de l'Allemagne fédérale, en matière d'impôts sur le capital, est l'existence d'un impôt sur la fortune perçu annuellement, dont le taux général est de 1 %. Il ne s'agit pas d'un véritable impôt sur le capital, mais d'un impôt calculé d'après le capital et pesant sur le revenu. C'est un impôt complémentaire sur le revenu. Il y a des abattements à la base qui réalisent un certain aménagement familial de l'impôt. La valeur du patrimoine du contribuable est déterminée en principe tous les trois ans.

#### D) *Le système fiscal de l'U.R.S.S.*

Le système fiscal soviétique se caractérise par trois traits essentiels. En premier lieu, la part de l'impôt sur le revenu est faible, la prédominance des impôts indirects est très accusée (cf. fig. 29). En second lieu, ces impôts indirects pèsent essentiellement sur les entreprises d'Etat et les coopératives, puisque l'U.R.S.S. est un pays à économie socialiste. En troisième lieu, la presque totalité des impôts est perçue au profit de l'Etat fédéral, qui assure ensuite lui-même la répartition des ressources entre l'Union, les Républiques et les autres collectivités territoriales : ce dernier point sera examiné dans le paragraphe suivant.

|  | 1966        |
|--|-------------|
| Impôt sur le chiffre d'affaires .....                      | 39,4        |
| Prélèvement sur les bénéfices des entreprises d'Etat ..... | 35,2        |
| Impôts directs .....                                       | 8,1         |
| <b>TOTAL DES RECETTES BUDGÉTAIRES .....</b>                | <b>82,7</b> |

FIG. 29. — Recettes fiscales de l'U.R.S.S. en 1966  
(en milliards de roubles)

a) LES IMPOTS PESANT SUR LES ENTREPRISES ET LES COOPÉRATIVES. — Plutôt que de distinguer les impôts sur le revenu et les impôts sur la dépense, il est préférable en U.R.S.S. de distinguer les impôts pesant sur les entreprises et coopératives, d'une part et les impôts pesant sur les revenus individuels, d'autre part.

1<sup>o</sup> *Les impôts sur les entreprises d'Etat.* — Ils sont de deux sortes. Il y a d'abord un impôt sur le chiffre d'affaires, à caractère de taxe unique, intervenant une seule fois, au stade de la commercialisation. Les taux, gardés secrets, sont très variables selon les produits, certains produits étant totalement exemptés. La taxe sur le chiffre d'affaires est le plus important des impôts soviétiques, puisqu'elle couvre 60 % environ des recettes fiscales.

En second lieu, il existe un prélèvement sur les bénéfices des entreprises, qui fait penser à nos impôts occidentaux sur le revenu des sociétés, mais qui en diffère profondément, en réalité. Si le bénéfice — c'est-à-dire la différence entre les prix de vente et les prix de revient — est laissé à la disposition de l'entreprise, cela ne correspond pas en U.R.S.S. à un profit capitaliste : mais seulement à une décentralisation du pouvoir économique, ce bénéfice laissant à l'entreprise une certaine liberté d'autofinancement. Les prélèvements de l'Etat sur les bénéfices des entreprises réduisent cette liberté. Cela explique que le taux du prélèvement sur les bénéfices des entreprises ne soit pas fixé à l'avance, mais dépende du plan de financement de chaque entreprise : ce taux, fixé trimestriellement, varie entre 10 et 99 % du bénéfice planifié.

2<sup>o</sup> *Les impôts sur les coopératives.* — Les coopératives agricoles (kolkhozes) ne paient pas la taxe sur le chiffre d'affaires, celle-ci n'intervenant qu'au stade de la commercialisation (elle est payée par les magasins vendant au public les produits agricoles). Elles ne paient qu'un impôt sur le revenu, dont la base n'est pas le revenu net, mais le produit brut, à cause du caractère rudimentaire des comptabilités. Le taux de cet impôt est actuellement de 12,5 %.

Les coopératives non agricoles (coopératives de consommation, coopératives artisanales ou « artels ») et les entreprises des

organisations sociales, culturelles, sportives, etc., paient d'abord la taxe sur le chiffre d'affaires, comme les entreprises d'Etat. Elles paient ensuite un impôt sur le revenu, au taux de 25 % pour les entreprises des organisations sociales, de 35 % pour les coopératives de consommation, de 20 à 35 % pour les coopératives artisanales, selon leur rentabilité.

b) LES IMPOTS SUR LES REVENUS INDIVIDUELS. — Ils sont très limités, on l'a dit. Ils couvrent environ 10 % des recettes fiscales. Ils ont encore été diminués par la réforme de 1960. Ils ont essentiellement pour but de corriger l'échelle des rémunérations et de limiter certaines activités privées. Ils sont différents pour les habitants des villes et les habitants des campagnes.

1° *L'impôt sur le revenu des personnes physiques.* — L'impôt sur le revenu des personnes physiques n'atteint que les habitants des villes. Il distingue parmi eux deux catégories. D'une part, les salariés, militaires, étudiants, avocats, écrivains, artistes et artisans coopérateurs étaient soumis, jusqu'en 1960, à une imposition à taux réduit : la loi du 7 mai 1960 a décidé la suppression de celle-ci, par paliers, en cinq ans, les salaires et les rémunérations étaient corrélativement diminués ; à partir de 1965, par conséquent, cette catégorie (qui représente la plupart des contribuables, dans un pays socialiste), n'aurait plus payé du tout d'impôt sur le revenu ; mais l'application de cette réforme a été suspendue en septembre 1962. La seconde catégorie, formée des médecins, vétérinaires, artisans non coopérateurs, ministres des cultes, propriétaires louant leur immeuble reste de toute façon imposée aux mêmes taux qu'auparavant : la progressivité s'élève jusqu'à 69 % (médecins et vétérinaires) et même 81 % (artisans non coopérateurs, ministres des cultes, etc.) pour les tranches supérieures ; il existe des réductions pour charges de famille ; au contraire, les célibataires et les familles peu nombreuses paient une imposition supplémentaire.

2° *L'impôt agricole.* — Il frappe les revenus des paysans non kolkhoziens, les revenus des parcelles privées cultivées par les kolkhoziens (mais les bénéfices des ventes des produits de ces parcelles au marché libre ne sont pas imposés), et divers revenus

gagnés à la campagne. L'impôt est à base forfaitaire : son montant est fixe par are de surface cultivée, ce montant étant variable selon les régions. L'impôt est doublé pour les revenus des paysans non kolkhoziens.

### § 3. LES SYSTÈMES FISCAUX NON ÉTATIQUES

On a surtout étudié jusqu'ici les systèmes fiscaux des Etats, bien qu'on ait occasionnellement parlé de quelques impôts locaux. Mais il existe aussi des systèmes fiscaux non étatiques, l'impôt étant établi et perçu par une collectivité autre que l'Etat. On peut distinguer, à cet égard, d'une part la fiscalité locale, d'autre part la fiscalité internationale. Il peut exister aussi une fiscalité corporative, établie à l'intérieur de certaines organisations professionnelles : on lui réserve d'ordinaire le nom de « parafiscalité », sous lequel nous l'avons étudiée dans le livre I<sup>er</sup> (cf. p. 99).

#### A) *La fiscalité locale*

La fiscalité locale pose des problèmes particuliers. On en donnera une idée sommaire avant d'examiner plus spécialement le système français.

a) LES PROBLÈMES POSÉS PAR LA FISCALITÉ LOCALE sont essentiellement de deux ordres : celui des rapports avec la fiscalité d'Etat, d'une part ; celui de l'inégalité des collectivités locales d'autre part.

1<sup>o</sup> *Les rapports avec la fiscalité d'Etat.* — Aucun pays, même le plus décentralisé, ne laisse les collectivités locales (Etats fédérés, départements, communes, etc.) libres d'établir des impôts à leur gré. Cette liberté absolue est impossible à deux points de vue. D'abord, au point de vue financier : le contribuable se soucie de la somme totale d'impôts qu'il paie, nationaux et locaux ; si les impôts locaux sont trop développés, il sera difficile de prélever des impôts nationaux importants, et les finances publiques de l'Etat seront en péril. En second lieu, l'intervention économique et sociale de l'Etat, qui caractérise les finances publiques modernes, doit s'exercer essentiellement

dans le cadre national : elle suppose une planification globale. Il n'est pas possible d'admettre que les collectivités locales puissent faire une politique fiscale qui ne tienne pas compte de cette planification, et qui risque même de la mettre en échec.

En conséquence, la liberté des collectivités locales d'établir des impôts est limitée par divers moyens. Plusieurs systèmes peuvent être distingués à cet égard. Le système le plus centralisateur est celui de l'U.R.S.S., où presque tous les impôts sont établis et perçus par l'Etat, qui répartit ensuite les ressources ainsi reçues entre les diverses collectivités. Dans un second système, un peu moins centralisateur, les impôts locaux sont créés par l'Etat, mais leurs ressources sont automatiquement à la disposition des collectivités. Dans un troisième système, les collectivités locales n'établissent pas elles-mêmes leurs impôts, mais peuvent choisir à l'intérieur d'une gamme d'impôts établis par l'Etat, et notamment en faire varier les taux. Dans un quatrième système, enfin, les collectivités locales peuvent établir elles-mêmes leurs impôts, mais en demeurant à l'intérieur des limites fixés par l'Etat.

Une certaine liberté fiscale des collectivités locales a des avantages, en face des inconvénients de la trop grande liberté décrits plus haut. Les contribuables accepteront plus facilement certains sacrifices, s'ils voient de près les résultats du prélèvement fiscal : des impôts pour les chemins ruraux, les adductions d'eau locales, le développement économique d'une région, seront ainsi mieux supportés que l'augmentation des impôts d'Etat. D'autre part, les excès de centralisation dans la planification nationale aboutissent à de mauvais résultats : d'où l'importance des planifications régionales, lesquelles supposent des ressources publiques régionales.

2<sup>o</sup> *L'inégalité des collectivités locales.* — L'excès d'autonomie de la fiscalité locale aboutirait d'autre part à favoriser les régions riches d'une nation, qui trouveraient aisément des ressources, et à défavoriser les régions pauvres, qui en manqueraient. Par ailleurs, les collectivités locales trop petites seraient incapables de faire face à des travaux d'équipement trop élevés pour le nombre de leurs contribuables. Il faut nécessairement corriger ces inégalités.

Cela peut se faire des deux façons principales. Si l'ensemble des impôts est perçu au profit de l'Etat, comme en Union soviétique, l'Etat lui-même assure la répartition des ressources entre les différentes collectivités : mais il n'y a plus alors de véritable fiscalité locale. On peut parer aux inégalités, dans le cadre d'une véritable fiscalité locale, par un autre système, celui des « fonds communs » : dans les impôts perçus au profit des collectivités locales, une part seulement va à la collectivité dont relève le contribuable ; l'autre est versée à un fonds commun ; les collectivités défavorisées reçoivent de ce fonds commun une part plus grande que les autres. Le grand problème est alors de savoir qui répartit les ressources du fonds. En théorie, cette répartition peut être faite par l'Etat ou par l'ensemble des collectivités au moyen d'une gestion commune. Pratiquement, n'est-ce pas l'Etat qui est l'organe de gestion commun de l'ensemble des collectivités locales ? C'est donc lui, le plus souvent, qui gèrera le fonds commun.

b) LE SYSTEME FRANÇAIS DE FISCALITÉ LOCALE. — On étudiera plus loin, avec quelques détails, les divers impôts locaux français (cf. pp. 573 et 583) : on se borne ici à donner une idée générale de leur système. En France, les collectivités locales ne peuvent pas décider l'établissement d'impôts nouveaux. Mais elles disposent d'une certaine liberté dans le choix d'un assortiment d'impôts locaux établis par l'Etat. Les uns sont obligatoires : les collectivités ne peuvent pas y renoncer, mais elles ont une certaine liberté dans l'aménagement des tarifs. Les autres sont facultatifs : les collectivités peuvent les établir ou non. La fiscalité locale française a été profondément réorganisée en 1959, la réforme demeurant d'ailleurs inachevée.

1<sup>o</sup> *L'ancien système des « centimes additionnels »*. — Avant 1914, les communes et les départements subsistaient essentiellement par le moyen de contributions qui s'ajoutaient à la fiscalité d'Etat : ils pouvaient décider à leur profit un certain nombre de centimes par franc d'impôt perçu pour l'Etat. La réforme de 1914-1917 a supprimé les vieux impôts d'Etat sur lesquels étaient établies ces contributions locales : mais elle n'a pas supprimé celles-ci. En fait, seule la contribution fon-

cière a subsisté sous forme de centimes additionnels locaux (les patentes et la contribution mobilière sont devenues des impôts locaux établis directement). On la calcule sur un impôt d'État (un « principal ») purement fictif. Conseils généraux et conseils municipaux peuvent multiplier plus ou moins ces centimes additionnels à la contribution foncière, jusqu'à certains maxima : cela augmente ou diminue leurs recettes.

2° *Les nouveaux impôts locaux des ordonnances du 7 janvier 1959.* — La première de ces ordonnances établit, en principe, quatre impôts obligatoires, au profit des communes et des départements : 1° la taxe foncière sur les propriétés bâties ; 2° la taxe foncière sur les propriétés non bâties ; 3° la taxe d'habitation ; 4° la taxe professionnelle. En fait, ces taxes ressemblent beaucoup aux « quatre vieilles » contributions traditionnelles : contribution foncière sur les propriétés bâties, contribution foncière sur les propriétés non bâties, contribution mobilière, patente. La réforme nécessite une révision complète des évaluations cadastrales : elle ne pourra donc s'appliquer que dans plusieurs années. Sa date d'entrée en vigueur sera fixée par décret. Pour l'instant, le système des centimes additionnels subsiste (cf. p. 571).

En plus de ces impôts obligatoires, les communes et départements peuvent instituer des impôts facultatifs : taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe de déversement à l'égout, taxe de balayage, taxe sur les chiens, taxe de séjour, etc.

3° *La suppression de la taxe locale.* — Avant 1968 les collectivités locales percevaient un impôt sur la dépense pesant sur les commerces de détail, la taxe locale (cf. p. 583). Cette taxe a été supprimée par la réforme de 1966-1968, généralisant la T.V.A.

Les collectivités locales sont ainsi privées d'une ressource très importante. En remplacement, elles reçoivent désormais 85 % du principal fictif de la taxe sur les salaires (cf. p. 568). La répartition de cette ressource entre les collectivités s'effectue selon un mécanisme complexe. Il est tenu compte, d'une part des attributions de la taxe locale au moment de sa suppression, d'autre part du niveau des impositions directes locales, le second critère tendant progressivement à prendre le pas sur le premier.

## B) *La fiscalité internationale*

La fiscalité internationale pose des problèmes théoriques plutôt que pratiques : car il n'existe presque pas en fait d'impôts internationaux. Le seul exemple qu'on peut citer est celui des prélèvements de la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier sur les entreprises soumises à sa juridiction.

a) LA THÉORIE DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE. — Il existe des tâches internationales qui devraient être financées par des impôts internationaux : mais le principe de la souveraineté des Etats s'oppose au développement de ceux-ci.

1° *Les buts des impôts internationaux.* — On peut concevoir des impôts internationaux dans deux cas distincts. D'abord pour financer le fonctionnement des organismes internationaux : O.N.U., U.N.E.S.C.O., etc. Il s'agit en somme d'appliquer à l'échelon international les conceptions classiques des finances publiques, en assurant par l'impôt la couverture des dépenses des services publics internationaux.

Mais on peut concevoir aussi des impôts internationaux dans un autre but, qui correspondrait plutôt aux finances publiques modernes et à l'idée d'interventionnisme : il s'agirait d'établir un impôt international payé par les citoyens des Etats riches, développés, dont le produit servirait à aider la modernisation des Etats pauvres, sous-développés.

2° *L'obstacle à l'établissement d'impôts internationaux.* — Il est principalement constitué par le refus des Etats de laisser porter atteinte à leur souveraineté. Ils acceptent déjà malaisément la présence d'organisations internationales, ou la nécessité d'un soutien aux peuples sous-développés. Financer ces organisations ou ce soutien par un impôt international leur paraît encore moins admissible. Un tel impôt supposerait, en effet, une véritable administration internationale, fonctionnant sur le territoire de chaque Etat : l'atteinte à la souveraineté serait trop directe et trop forte. Aussi le financement des organisations internationales est-il assuré par une contribution versée par chaque Etat, généralement proportionnelle à son importance. De même, l'assistance internationale prend la forme de contributions ou de dons des Etats, soit à divers

organismes internationaux, soit aux pays sous-développés eux-mêmes.

b) UN IMPOT INTERNATIONAL : LE PRÉLÈVEMENT SUR LES ENTREPRISES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE DU CHARBON ET DE L'ACIER. — Le traité du 18 avril 1951, créant la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier, a décidé que ses dépenses pourraient être couvertes en partie par un prélèvement sur la production du charbon et de l'acier, versé à la Communauté par les entreprises des différents Etats.

1° *L'assiette du prélèvement.* — Le prélèvement est une sorte de taxe à la valeur ajoutée calculée de façon forfaitaire. Il pèse sur tous les produits de la Communauté : ce qui exclut les importations, mais non les exportations. Ces produits sont répartis en six classes. Pour chaque classe, on détermine la valeur moyenne : celle-ci est calculée en divisant la valeur globale des produits de la classe (déterminée sur la base des recettes nettes au départ de chaque usine) par le tonnage produit. L'impôt est assis sur la différence entre cette valeur moyenne et une déduction forfaitaire correspondant à l'impôt déjà payé (puisque le prélèvement ne porte que sur la valeur ajoutée). Un barème est ainsi établi, qui est modifié chaque fois que la Haute Autorité constate une variation de 10 % sur la valeur moyenne de l'un des produits.

2° *La liquidation et le recouvrement.* — Le taux maximum du prélèvement est fixé par le traité lui-même à 1 % : ce maximum peut être modifié par autorisation du Conseil à la majorité des deux tiers. Dans cette limite, le taux est fixé par la Haute Autorité. Il est actuellement de 0,9 %. La liquidation et le recouvrement du prélèvement sont extrêmement simples. Chaque entreprise calcule elle-même les sommes qu'elle doit, et les verse directement à un compte bancaire qui lui est indiqué par la Haute Autorité.

Cette extrême simplicité s'explique par le fait que les redevables sont de grandes entreprises, peu nombreuses, dont les comptabilités sont facilement accessibles. La fraude est donc très difficile. Par ailleurs, le taux très faible du prélèvement rend moins vive la tentation de frauder. On a pu ainsi éviter la difficulté d'établir une administration fiscale internationale.

Sur l'histoire des impôts en France, l'ouvrage classique est celui de J.-J. CLAMAGERAN, *Histoire de l'impôt*, 3 vol., 1868-1876 ; un bon résumé du problème est donné dans H. LAUFENBURGER, *Histoire de l'impôt*, 1954 ; cf. aussi M. MARION, *Les impôts directs sous l'Ancien Régime, principalement au XVIII<sup>e</sup> siècle*, 1910, et surtout *Histoire financière de la France depuis 1715*, 6 vol., 1928-1931 ; également J. CAILLAUX, *Les impôts en France*, 1911 ; M. VIGNES, *Histoire des doctrines sur l'impôt en France*, 1909 ; et, à titre documentaire : J. CHAILLEY-BERT, *L'impôt sur le revenu, 1892* ; C. PHILIPPE, *L'impôt sur le revenu : une réforme nécessaire, 1898* ; etc.

Sur la réforme fiscale de 1948 (impôt sur le revenu), cf. M. CHRÉTIEN, *La réforme fiscale, 1949* ; sur celle de 1959, cf. les articles de M. DUVERGER, dans *Le Monde* des 9 et 10 juillet 1959 ; de H. LAUFENBURGER dans la *Rev. de science financ.*, 1960, p. 5 ; et le rapport de la Commission Brasart (*Statist. et études financ.*, supplément, n° 125, mai 1959).

Sur les impôts à l'étranger, en général, cf. « La fiscalité en France et à l'étranger », 4 fasc. publiés en 1952 dans le supplément « Finances comparées » de *Statistiques et études financières*, n°s 11, 12, 16 et 19-20 (I. *Etats-Unis, Grande-Bretagne* ; II. *Allemagne occidentale, Belgique, Suisse, U.R.S.S.* ; III. *Allemagne, Canada, Italie, Pays-Bas* ; IV. *France et Union française*), avec mise à jour dans le supplément n° 82, d'octobre 1955, et dans les n°s plus récents cités plus bas, sur l'U.R.S.S., les Etats-Unis, la Grande-Bretagne et les pays du Marché Commun, et le n° 150 (juin 1961) sur la Suède et la Suisse ; également H. LAUFENBURGER, *Finances comparées (Etats-Unis, France, Angleterre)*, 1957, et la fig. 30, ci-après, donnant un tableau de la fiscalité des pays de la Communauté économique européenne ; cf. aussi le n° 3, 1966 des Informations statistiques de la C.E.E.

Sur les impôts aux Etats-Unis, cf. en langue française, *Statistiques et études financières*, supplément n° 188, août 1964 ; l'article de J. BURKHEAD dans la *Revue de science et lég. financ.*, 1952, p. 45 ; et ceux de R. GOADE (*ibid.*, 1955, p. 35) ; C. SHOUP (*ibid.*, 1955, p. 6) ; C. L. HARRESS (*ibid.*, 1950, p. 171) ; H. M. GROVES (*ibid.*, 1952, p. 267), etc. En langue anglaise, cf. notamment : R. BLOUGH, *The federal taxing process*, New York, 1952, et les ouvrages cités dans la bibliographie générale, p. 23.

Sur les impôts en Grande-Bretagne, cf. en langue française le n° 192 du supplément de *Statistiques et études financières* (décembre 1964) ; J. LHOMME, *L'impôt sur le revenu en Angleterre, 1939*, et l'article complémentaire sur L'impôt sur le revenu en Angleterre depuis 10 ans (*Rev. de science et législ. financ.*, 1947, p. 262) ; J.-P. MARTIN, *Les finances publiques britanniques*, 1956, et les articles de A. T. PEACOCK (*Rev. de science et législ. financ.*, 1953, p. 418) et H. LAUFENBURGER (*ibid.*, 1951, p. 153). En langue anglaise, cf. C. F. SHIRRAS et ROSTAS, *The burden of the british taxation*, Cambridge, 1942 ; J. F. DUE, *Sales taxation*, Londres, 1957, et les ouvrages cités dans la bibliographie générale, p. 23.

Sur les impôts en Allemagne fédérale, cf. le n° 162 (juin 1962) du supplément de *Statistiques et études financières* consacrés à la fiscalité dans les pays du Marché Commun ; les articles de M. SCHMOELDERS, dans la *Revue de science et législ. financ.*, 1951, p. 299, et 1953, p. 399 ; ceux de M. F. NEU-

|  | Impôts<br>sur<br>le revenu | Impôts<br>sur<br>la fortune | Impôts<br>de consom-<br>mation |
|--|----------------------------|-----------------------------|--------------------------------|
| <i>Allemagne fédérale :</i>                  |                            |                             |                                |
| Bund et Länder .....                         | 45                         | 5                           | 50                             |
| Bund, Länder et communes ..                  | 48                         | 8                           | 44                             |
| <i>France<sup>1</sup> :</i>                  |                            |                             |                                |
| Etat .....                                   | 28 (36)                    | 4                           | 68 (60)                        |
| Etat et collectivités locales ...            | 31 (38)                    | 4                           | 65 (58)                        |
| <i>Italie :</i>                              |                            |                             |                                |
| Etat .....                                   | 21                         | 11                          | 68                             |
| Etat, région, communes, pro-<br>vinces ..... | 25                         | 10                          | 65                             |
| <i>Pays-Bas :</i>                            |                            |                             |                                |
| Etat .....                                   | 55                         | 5                           | 40                             |
| Etat et autorités locales .....              | 54                         | 6                           | 40                             |
| <i>Belgique :</i>                            |                            |                             |                                |
| Etat .....                                   | 38                         | 6                           | 56                             |
| Etat et collectivités locales ...            | 42                         | 6                           | 52                             |
| <i>Luxembourg :</i>                          |                            |                             |                                |
| Etat .....                                   | 52                         | 7                           | 41                             |
| Etat et communes .....                       | 54                         | 9                           | 37                             |

(<sup>1</sup>) Le chiffre entre parenthèses correspond à l'inclusion de la taxe sur les salaires dans les impôts sur le revenu.

FIG. 30. — La structure de la fiscalité dans le Marché Commun en 1964 (en %)

MARK (*ibid.*, 1953, p. 502) et M. BAUCHET (*ibid.*, 1954, p. 399). — En langue allemande, cf. W. SHUBERT, *Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer*, Cologne, 1951, et les ouvrages cités dans la bibliographie générale, p. 23.

Sur les impôts en Union soviétique, cf. « La fiscalité dans l'U.R.S.S. », *Statistiques et études financières*, supplément n° 151, juillet 1961; M. L. BOGOLEPOV, *Les impôts en Union soviétique*, 1946; la traduction française de l'ouvrage *Trente années de finances soviétiques* (dans *Stat. et études financ.*, suppl. « Finances comparées », 1949, n° 3); S. GACHKEL, *Le mécanisme des finances soviétiques*, 1946; l'article de L. de CARBON dans la *Rev. de science et lég. financ.*, 1954, p. 831.

Sur les impôts dans les autres pays étrangers, cf. les bibliographies données dans L. MEHL, *Science et technique fiscales*, 1951, pp. 628-632, et les ouvrages cités dans la bibliographie générale, p. 23.

Sur la fiscalité locale, cf. P. LALUMIÈRE, L'aide financière aux collectivités locales (*Revue de science financière*, 1962, p. 41); J.-P. MARTIN, Les rapports entre fiscalité fédérale et systèmes d'impôts des pays fédérés (*Rev. de science et législ. financ.*, 1950, p. 551); H. LAUFENBURGER, *Les finances de New York, Londres et Paris*, 1957; M. TERHALLE, La coordination de la politique fiscale entre le gouvernement central et les pays membres de la République fédérale d'Allemagne (*Rev. de science et lég. financ.*, 1953, p. 683); C. L. HARRISS, Problèmes actuels de finances locales aux Etats-Unis (*ibid.*, 1952, p. 495); P. ROBSON, Problèmes actuels de finances locales en Grande-Bretagne (*ibid.*, 1956, p. 341). — Sur la fiscalité locale en France, cf. J. SINGER, *Traité général des finances communales et départementales*, 1956, et *L'intervention des collectivités locales en matière économique*, 1956; MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR, *Rapport présenté par l'Inspection générale de l'Administration (1950-1951)*, t. I : *Rapport sur la réforme des finances locales*; R. HERBIN et A. PÉBEREAUX, *Le cadastre français*, 1954; M. BASOCHE, A propos de la réforme des finances locales (*Revue de science financ.*, 1959, p. 602); et l'analyse des projets de réforme dans H. LAUFENBURGER, *Economie du système fiscal français, national et local*, 1954, p. 329 et suiv.; A. VOSS, Les finances de la ville de Paris dans le cadre des finances locales françaises, dans *Rev. de science et législ. financ.*, 1953, p. 471, et la bibliographie des pp. 22, 282 et 307.

Sur la fiscalité internationale, cf. P. REUTER, *Institutions internationales*, 3<sup>e</sup> éd. 1962, et G. VEDEL, Les aspects fiscaux du Marché Commun (*Bulletin de documentation fiscale internationale*, 1958, n<sup>o</sup> 6); sur le prélèvement des entreprises de la C.E.C.A., cf. P. REUTER, *La Communauté européenne du Charbon et de l'Acier*, 1956, et J. MÉRIGOT, Aspects fiscaux de la C.E.C.A. (*Revue de science et lég. financ.*, 1955).



## DEUXIÈME PARTIE

# *LES IMPOTS FRANÇAIS*

On va étudier successivement les impôts sur le revenu, les impôts sur la dépense et les impôts sur le capital. Les parts respectives de chacun dans l'ensemble des recettes fiscales sont très inégales. Les impôts sur le revenu représentent environ 33 % du total de ces recettes, les impôts sur la dépense environ 60 %, les impôts sur le capital environ 7 % (cf. fig. 31, p. 524). Le système fiscal français est donc équilibré dans l'ensemble, avec une prédominance des impôts indirects.

| Années            | Total des recouvrements<br>budgétaires <sup>1</sup> |   | Total des recouvrements<br>fiscaux de l'Etat |  | Nature des impôts                  |   |                                   |   |                                    |   |
|-------------------|---|---|--|--|------------------------------------|---|-----------------------------------|---|------------------------------------|---|
|                   | Total   | % des<br>recouvrements<br>budgétaires<br>col. 2<br>col. 3 | Total  | % des recouvrements<br>budgétaires<br>col. 2<br>col. 3 | Impôts sur la fortune <sup>2</sup> |   | Impôts sur le revenu <sup>3</sup> |   | Impôts sur la dépense <sup>4</sup> |   |
|                   |   |   |  |  | Produit                            | % des recouvrements fiscaux<br>col. 5 x 100<br>col. 3 | Produit                           | % des recouvrements fiscaux<br>col. 7 x 100<br>col. 3 | Produit                            | % des recouvrements fiscaux<br>col. 9 x 100<br>col. 3 |
| 1                 | 2   | 4   | 3  | 5  | 6                                  | 7   | 8                                 | 9   | 10                                 |   |
| 1913              | 51  | 69,2  | 35   | 8,3  | 23,7                               | 7,7   | 22                                | 19  | 54,3                               |   |
| 1926              | 443   | 79,8  | 354  | 64   | 18,1                               | 103   | 29,1                              | 187   | 52,8                               |   |
| 1938              | 625   | 78,9  | 493  | 65   | 13,2                               | 151   | 30,6                              | 277   | 56,2                               |   |
| 1958              | 52 276  | 84  | 44 181                                       | 2 935  | 6,7                                | 17 479  | 39,5                              | 23 767  | 53,8                               |   |
| 1963              | 85 085  | 90  | 76 436                                       | 5 018  | 6,6                                | 26 332  | 34,4                              | 45 086  | 59,0                               |   |
| 1968              | 125 684   | 91,5  | 115 049                                      | 8 011  | 7,0                                | 37 414  | 32,5                              | 69 624  | 60,5                               |   |
| 1958 <sup>5</sup> |   |   |  |  |                                    | 13 738  | 31,1                              | 27 508  | 62,2                               |   |
| 1963 <sup>5</sup> |   |   |  |  |                                    | 20 051  | 26,2                              | 51 367  | 67,2                               |   |
| 1968 <sup>5</sup> |   |   |  |  |                                    | 35 313  | 30,7                              | 71 725  | 62,3                               |   |

Sources : Pour les années 1913, 1926 et 1938 : *Inventaire de la situation financière*, 1951.  
Pour les années suivantes : *Statistiques et études financières*, n° 253, janvier 1970.

(<sup>1</sup>) Le total des recouvrements budgétaires comprend, outre les recouvrements fiscaux, le produit des monopoles, des exploitations industrielles et des domaines ainsi que les ressources exceptionnelles, les fonds de concours et les produits divers.

(<sup>2</sup>) Timbre, enregistrement, opérations de Bourse, impôt de solidarité nationale.

(<sup>3</sup>) Impôts sur le revenu des personnes physiques et des sociétés, taxe complémentaire, versement forfaitaire sur les salaires, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, anciennes contributions directes.

(<sup>4</sup>) Droits de douane. Contributions indirectes. Taxes sur le chiffre d'affaires. Taxes uniques. Taxes sur les transports de marchandises.

(<sup>5</sup>) Le versement forfaitaire est ici rattaché aux impôts sur la dépense.

FIG. 31. — Répartition des différentes catégories d'impôts (1913-1966) (en millions de F)

## CHAPITRE PREMIER

### LES IMPOTS SUR LE REVENU

Deux réformes fondamentales ont été apportées au système d'impôts sur le revenu établi en 1914-1917, qui avait lui-même remplacé les « quatre vieilles » contributions directes créées sous la Révolution. En 1948, on a créé un impôt sur les bénéfices des sociétés, distinct des impôts sur le revenu des personnes physiques, alors qu'antérieurement le même régime fiscal s'appliquait aux uns et aux autres. En 1959, on a fusionné les deux impôts sur le revenu des personnes physiques — taxe proportionnelle et surtaxe progressive — en un seul impôt. La fig. 32, ci-dessous, donne le produit des différents impôts sur le revenu.

|  | 1966   | 1967   | 1968               | 1969 <sup>1</sup>  | 1970 <sup>1</sup>  |
|--|--------|--------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Impôt sur le revenu des personnes physiques .. | 16 316 | 17 335 | 20 601             | 24 390             | 29 545             |
| Taxe complémentaire ...                        | 1 312  | 1 370  | 1 463              | 1 520              | 840                |
| Impôt sur les sociétés ..                      | 8 747  | 10 107 | 10 219             | 8 780              | 13 690             |
| Versement forfaitaire sur les salaires.....    | 8 341  | 9 087  | 2 097 <sup>2</sup> | 2 541 <sup>2</sup> | 3 050 <sup>2</sup> |

(<sup>1</sup>) Prévisions.

(<sup>2</sup>) Part de l'Etat.

FIG. 32. — Produit des impôts sur le revenu 1966-1970 (émissions de rôles)

#### SECTION I. — L'impôt sur les sociétés

Bien que l'impôt sur les sociétés soit plus récent et plus complexe, il est commode de l'étudier avant l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il représente en effet l'impôt

sur le revenu le plus perfectionné, quant à la détermination du bénéfice imposable : on comprend mieux les autres, en les comparant à lui. Certaines règles de l'impôt sur les personnes physiques sont des simplifications par rapport à celles de l'impôt sur les sociétés ; d'autres (en matière de bénéfices industriels et commerciaux, notamment) sont identiques.

## § 1. LES ASSUJETTIS A L'IMPOT

Il y a deux catégories d'assujettis à l'impôt sur les sociétés : des assujettis obligatoires et des assujettis facultatifs, ces derniers pouvant opter entre l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les revenus des personnes physiques.

### A) *Les assujettis obligatoires*

L'impôt sur les sociétés pèse obligatoirement sur les sociétés de capitaux, qui en constituent les assujettis normaux, pourrait-on dire : il a été conçu pour ces sociétés. Mais il pèse aussi obligatoirement sur d'autres organismes, qu'on assimile à des sociétés de capitaux : cette assimilation étant parfois critiquable.

a) LES SOCIÉTÉS DE CAPITAUX. — Il faut rappeler à cet égard quelques notions générales concernant les sociétés et les associations.

1<sup>o</sup> *La notion de sociétés de capitaux.* — Les sociétés de capitaux présentent deux caractères généraux. Elles sont d'abord des « sociétés », c'est-à-dire des organismes collectifs ayant pour but la recherche de bénéfices (par opposition aux « associations », dont l'activité est normalement non lucrative). Elles sont ensuite des sociétés « de capitaux » (par opposition aux sociétés de « personnes ») : c'est-à-dire que la personnalité de leurs membres importe moins que l'apport de ceux-ci dans l'affaire (en argent et en nature). Ce dernier caractère se traduit pratiquement par le fait que les associés ne sont responsables des actes de la société que dans la mesure de leur apport, et non sur la totalité de leur patrimoine : par exemple, si la société fait faillite, ses créanciers ne peuvent pas pour-

suivre les associés sur leur patrimoine propre ; ils peuvent seulement saisir, à concurrence des dettes, les actions ou les autres parts sociales détenues par lesdits associés.

2° *Les principales sociétés de capitaux.* — Les principales sociétés de capitaux sont les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, et les sociétés à responsabilité limitée. Les sociétés en commandite simple sont des sociétés de capitaux quant aux commanditaires, mais non quant aux commandités.

Les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite par actions sont obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des bénéfices sociaux, sous une contribution unique. Dans les sociétés en commandite simple, au contraire, le droit d'option existe pour une part des bénéfices sociaux. L'ensemble formé par les commanditaires est passible obligatoirement de l'impôt sur les sociétés, sans option, mais les commandités ont une option : ils peuvent, chacun de leur côté, soit être soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour la partie de bénéfice social correspondant à ses parts dans la société, soit opter pour l'impôt sur les sociétés.

On notera que certaines sociétés sont exemptées partiellement de l'impôt, sous certaines conditions : tel est le cas pour les sociétés de financement de recherches pétrolières, les sociétés d'investissement, les sociétés de développement régional, les sociétés de construction en copropriété, etc.

b) *LES ENTREPRISES ET ORGANISMES ASSIMILÉS AUX SOCIÉTÉS DE CAPITAUX.* — Divers organismes et entreprises sont soumis à l'impôt sur les sociétés de façon obligatoire, par assimilation, bien qu'il ne s'agisse pas de sociétés de capitaux.

1° *Les sociétés coopératives et leurs unions.* — Les sociétés coopératives et leurs unions sont obligatoirement assujetties à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet. Il faut voir là le résultat de la pression des groupes d'intérêts capitalistes, qui s'opposent naturellement aux coopératives et empêchent qu'on les favorise. Cependant, les coopératives agricoles ne sont soumises à l'impôt que pour la partie strictement commerciale de leur activité.

2<sup>o</sup> *Les associations et les sociétés civiles.* — Les associations constituées sous le régime de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 sont des personnes morales à but non lucratif, en principe. Mais si elles réalisent en fait des bénéfices, elles sont soumises obligatoirement à l'impôt sur les sociétés, quelle que soit l'affectation de ces bénéfices.

Les sociétés civiles peuvent également être soumises à l'impôt sur les sociétés, soit à raison de leur forme, soit à raison de leur objet. Si elles sont constituées dans le cadre des lois sur les sociétés par actions ou les sociétés à responsabilité limitée, elles sont imposables à raison de leur forme, sans qu'il soit besoin de chercher plus loin. Même si elles n'ont pas cette forme, elles peuvent être assujetties à raison de leur objet, si elles exploitent en fait une entreprise industrielle ou commerciale, ou si elles se livrent habituellement à des opérations de lotissement ou d'achat et de vente d'immeubles.

3<sup>o</sup> *Les organismes publics.* — Les organismes autonomes dépendant de l'Etat ou des collectivités locales relèvent obligatoirement de l'impôt sur les sociétés, en règle générale, lorsqu'ils exercent une activité lucrative. Il en est ainsi d'abord pour les entreprises nationales (Electricité de France, Gaz de France, Charbonnages de France, Régie nationale des Usines Renault, Régie autonome des Pétroles, Office national de l'Azote, etc.).

Il en est ainsi également pour des établissements publics, organismes locaux se livrant à des opérations de caractère lucratif : les Chambres de Commerce, les Ports autonomes, les Casinos municipaux, etc. Toutefois, il existe à cet égard des exemptions, notamment en faveur des services publics en régie, des organismes collectifs agricoles, des offices d'habitation à loyer modéré et, bien entendu, des collectivités locales elles-mêmes.

### B) *Les assujettis facultatifs*

Une seconde catégorie de personnes morales est assujettie aux impôts sur les sociétés à titre facultatif : il y a option entre l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les revenus des

personnes physiques. Tel est le cas des sociétés de personnes (société en nom collectif ou en commandite simple) et des associations en participation, dans certaines conditions.

a) LE MÉCANISME DE L'OPTION. — Il faut distinguer deux cas à cet égard, comme on a distingué deux cas pour l'assujettissement obligatoire.

1<sup>o</sup> *Les deux cas d'assujettissement facultatif.* — Pour les sociétés en nom collectif, l'option porte sur la totalité des bénéfices sociaux, qui peuvent être soumis soit à l'impôt sur les sociétés, soit à l'impôt sur les bénéfices des personnes physiques. Pour les sociétés en commandite simple et les associations en participation l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés est obligatoire pour les commanditaires et les associés non indéfiniment responsables ; au contraire, il est facultatif pour les commandités et les associés indéfiniment responsables.

2<sup>o</sup> *Le caractère définitif de l'option.* — Les assujettis facultatifs ont un certain délai après la constitution de la société pour exprimer leur option. Une fois celle-ci faite, elle est définitive : elle ne peut plus être modifiée jusqu'à la dissolution de la société. Toutefois, à cause de l'évolution du taux de l'impôt sur les sociétés (passé de 24 % en 1948 à 50 % en 1959), il a paru nécessaire de rouvrir à certains moments le droit d'option, pour tenir compte des conditions nouvelles de la fiscalité. Il en a été ainsi notamment par un décret du 20 mai 1955.

b) LES RAISONS DE L'OPTION. — Pourquoi ce droit d'option ? Quelles raisons expliquent qu'il soit exercé dans un sens ou un autre ?

1<sup>o</sup> *Les motifs juridiques du droit d'option.* — On peut justifier le droit d'option pour les sociétés de personnes par le côté ambigu de ces personnes morales. D'un côté, il s'agit de sociétés, et cela conduit à les assujettir à l'impôt sur les sociétés. De l'autre, elles sont essentiellement fondées sur la personnalité de leurs membres, lesquels sont responsables des dettes sociales sur la totalité de leur patrimoine : il est donc normal d'admettre que les bénéfices sociaux de chacun puissent être considérés comme bénéfices personnels.

2<sup>o</sup> *Les raisons pratiques de l'option pour l'impôt sur les sociétés.* — En apparence, il paraît absurde qu'on choisisse

l'impôt sur les sociétés, plutôt que l'impôt sur le revenu des personnes physiques, puisque les bénéfices distribués supportent dans ce cas une double imposition (au titre de l'impôt sur les sociétés et au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) pour chaque associé, alors que les associés ne supportent que l'impôt sur le revenu des personnes physiques, s'ils optent pour lui.

Mais la situation des bénéfices non distribués est toute différente. En cas d'option pour l'impôt sur les sociétés, ils sont taxés à 50 % au titre de celui-ci, et non taxés au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Au cas d'option pour celui-ci, ils risquent de subir des taux supérieurs à cause du caractère progressif de l'impôt, s'ils figurent dans des revenus privés élevés. Dans certaines situations, l'option pour l'impôt sur les sociétés peut donc être avantageuse.

## § 2. L'ÉVALUATION DES BÉNÉFICES IMPOSABLES

Les sociétés soumises à l'impôt sont obligées de faire deux séries de déclarations : 1<sup>o</sup> une « déclaration d'existence », faite une fois pour toutes, lors de la création de la société ou de l'option pour l'impôt sur les sociétés ; 2<sup>o</sup> une déclaration des résultats de l'exercice financier faite chaque année, qui comporte un résumé des comptes d'exploitation, des profits et pertes, le bilan, et un relevé des amortissements et des provisions.

L'impôt est établi sur la base de cette déclaration annuelle. Il est assis sur les bénéfices réels de la société : il n'existe en matière d'impôt sur les sociétés ni forfait, ni système des signes extérieurs.

### A) *La notion de bénéfice imposable*

Le bénéfice imposable est le bénéfice net réalisé. L'expression « net » veut dire qu'on déduit du résultat brut les charges d'exploitation ; celles-ci seront précisées plus loin. L'expression « réalisé » veut dire qu'on considère le résultat d'une opération commerciale lorsque celle-ci est juridiquement réalisée : ce qui avantage le fisc, une opération juridiquement réalisée pouvant parfois n'avoir pas encore donné lieu à un paiement effectif (vente à crédit, par exemple).

a) LE CONFLIT SUR LA NOTION DE BÉNÉFICE IMPOSABLE. — La définition du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés a donné lieu à une longue lutte juridique, antérieure même à la création de cet impôt, qui a d'abord concerné la détermination du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Les solutions adoptées sont d'ailleurs identiques aujourd'hui pour l'impôt sur les sociétés, et pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

1<sup>o</sup> *Les théories en présence : théorie du bilan et théorie du compte d'exploitation.* — Les résultats de l'activité d'une entreprise pendant la durée d'un exercice comptable sont décrits dans deux documents : le bilan et le compte d'exploitation. Le bilan exprime, à la date où il est établi, tous les éléments de l'actif et du passif de l'entreprise. Le compte d'exploitation retrace l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice considéré : les éléments constitutifs du capital de l'entreprise (immeuble, outillage, etc.) n'y figurent pas. Selon que l'on retient l'un ou l'autre de ces documents comme base de détermination du bénéfice imposable, celui-ci n'a pas la même consistance : la différence essentielle concerne les plus-values du capital.

Les administrations fiscales soutenaient que le bénéfice imposable devait être déterminé par la comparaison de deux bilans successifs. Or, les éléments de l'actif et du passif d'une entreprise, tels qu'ils apparaissent dans le bilan, doivent être évalués à leur valeur au jour d'établissement de ce bilan. Si certains éléments ont augmenté de valeur, d'un bilan à un autre (par suite d'une hausse des prix, par exemple), la comparaison de deux bilans successifs fera apparaître cette plus-value, sur le plan comptable. Dans la « théorie du bilan », cette plus-value sera un élément du bénéfice imposable. C'est pourquoi les contribuables défendaient au contraire la « théorie du compte d'exploitation », suivant laquelle le bénéfice imposable est celui qui ressort du compte d'exploitation : dans ce compte, les plus-values d'actif n'apparaissent point, et échappent par conséquent à l'impôt.

2<sup>o</sup> *La consécration de la théorie du bilan et sa limitation.* — Avant 1933, la théorie du compte d'exploitation fut adoptée

par la jurisprudence, sur la base des textes législatifs existant alors. Les contribuables remportaient la victoire et l'administration était battue : il fut ainsi jugé que la cession d'un brevet, une indemnité d'éviction, le gain résultant d'une expropriation n'étaient pas imposables. Alors, l'administration s'efforça de faire modifier les textes en vigueur, pour obtenir la consécration de la théorie du bilan par le législateur : elle y parvint d'abord partiellement par la loi du 28 février 1933 ; elle obtint ensuite gain de cause par le décret-loi du 20 juillet 1934. Le bénéfice imposable fut défini par le législateur comme l'excédent de l'actif net en fin d'exercice sur l'actif net en début d'exercice : telle est la notion retenue par l'article 38 actuel du Code général des Impôts ; elle correspond à la théorie du bilan.

Ayant ainsi triomphé sur le plan des principes, l'administration n'a pas abusé de sa victoire : au contraire, elle a appliqué la théorie du bilan d'une façon nuancée, en la corrigeant par le principe du bénéfice « réalisé » qu'on a indiqué plus haut. Pour qu'une plus-value du capital soit imposable, il faut qu'elle ait été réalisée en cours d'exercice, c'est-à-dire qu'elle ait donné lieu à une cession ou à un acte analogue. Les plus-values qui résultent d'une simple réévaluation comptable, d'un exercice à un autre, ne donnent pas lieu à impôt : par exemple, si la hausse des prix accroît nominalement la valeur des immeubles détenus par l'entreprise, la plus-value qui en résulte ne sera pas imposée tant que l'entreprise ne procède pas à la cession des immeubles en question. En matière de stocks, l'administration admet de même qu'ils soient repris à l'inventaire à leur prix de revient, même si leur valeur réelle s'est accrue : c'est seulement quand ils seront vendus que l'impôt frappera la différence entre prix de revient et prix de réalisation.

b) LES ÉLÉMENTS DU BÉNÉFICE IMPOSABLE. — En application de ces principes, on peut maintenant définir les divers éléments du bénéfice imposable. Ils sont au nombre de trois : bénéfice brut d'exploitation, gains divers et plus-values. L'ensemble forme le « produit brut d'exploitation » : en défalquant de celui-ci les charges déductibles, on obtient le bénéfice imposable.

1<sup>o</sup> *Le bénéfice brut d'exploitation.* — Le bénéfice brut d'exploitation se définit de façon assez simple. Dans les entreprises qui achètent pour revendre (entreprises commerciales), il est égal à la différence entre la somme des ventes de l'exercice et la valeur du stock en fin d'exercice d'une part, et la somme des achats de l'exercice et la valeur du stock en début d'exercice, d'autre part. On peut l'exprimer dans la formule suivante :

$$\text{Bénéfice brut d'exploitation} = (\text{ventes} + \text{stocks en fin d'exercice}) - (\text{achats} + \text{stocks en début d'exercice}).$$

Dans les entreprises industrielles, il faut ajouter les frais de fabrication et de main-d'œuvre aux achats et aux stocks en début d'exercice :

$$\text{Bénéfice brut d'exploitation} = (\text{ventes} + \text{stocks en fin d'exercice}) - (\text{achats} + \text{stocks en début d'exercice} + \text{main-d'œuvre} + \text{frais de fabrication}).$$

Dans les divers éléments entrant en compte pour la détermination du bénéfice brut d'exploitation, les achats, les ventes, la main-d'œuvre et les frais de fabrication ne posent pas de problèmes d'évaluation : car tous ces éléments correspondent à des opérations chiffrées, constatées par des factures, des feuilles de paie, etc. Au contraire, l'évaluation des stocks pose des problèmes. Le principe général est que les stocks sont évalués à leur prix de revient, ou au « cours du jour », lorsque celui-ci est inférieur à ce prix de revient.

Cette règle soulève des difficultés en période d'inflation et de hausse des prix : car il faut, pour reconstituer ou maintenir le stock, dépenser des sommes supérieures à l'évaluation du stock en question : le prix de revient du stock existant étant inférieur aux sommes nécessaires à sa reconstitution. Pendant la dernière guerre, on avait donc admis qu'une partie des bénéfices de l'entreprise pouvait être affectée à des « provisions pour renouvellement de stock », et non imposée. En 1952, on avait adopté un autre système, celui de la « réduction sur stock indispensable » : l'évaluation des stocks pouvait être réduite en vue de permettre le maintien ou la reconstitution du stock réputé indispensable au fonctionnement de chaque entreprise. Cette réduction s'opérait soit sous forme d'une diminution de

la valeur du stock de clôture (décote sur stock) soit sous forme d'une inscription au passif du bilan (dotation sur stock). Le retour à la stabilité des prix a fait supprimer ces dispositions par la loi du 28 décembre 1959 qui prévoit un nouveau système de provisions pour hausse des prix (cf. p. 542).

2° *Les gains divers.* — Il s'agit de recettes accessoires de l'entreprise, telles que les indemnités d'assurances, les ventes de déchets et sous-produits, les indemnités de réquisition, les subventions, les remises de dettes, les loyers des immeubles appartenant à l'entreprise et loués par elle, les intérêts des créances, les revenus des concessions d'exploitation des brevets, les revenus des valeurs mobilières (actions et obligations) qui constituent le « portefeuille » de l'entreprise, les devises étrangères, etc.

Les revenus des valeurs mobilières et ceux des devises étrangères sont exprimés en tenant compte, non seulement des plus-values réalisées, mais même des simples plus-values comptables : c'est-à-dire qu'en principe valeurs mobilières et devises sont évaluées au cours du jour à la date du bilan, et que l'impôt porte sur la plus-value qui peut exister entre deux bilans, même si les valeurs mobilières et les devises demeurent dans le portefeuille de l'entreprise, même si elles ne sont pas vendues. C'est une exception au principe du bénéfice réalisé : mais diverses dérogations et assouplissements viennent en atténuer la rigueur.

Il existe un régime spécial pour les revenus mobiliers versés aux sociétés-mères par leurs filiales. Ce régime s'applique aux sociétés qui détiennent, soit depuis la création de la filiale, soit sous la forme nominative, des actions ou des parts représentant, en principe, 20 % au moins du capital de la société-fille. Lorsque ces conditions sont remplies, le produit des actions ou des parts versé par la filiale à la société-mère peut être retranché du bénéfice de cette dernière, à l'exception cependant d'une « quote-part de frais et charges » dont le taux varie de 5 % à 20 % selon l'importance du capital détenu. De cette façon, se trouve à peu près éliminée la double imposition qui existerait si les bénéficiaires déjà frappés au niveau de la filiale étaient encore une fois imposés au niveau de la société-mère. Dans certains pays

étrangers (aux Etats-Unis notamment), le fisc utilise un système différent et sans doute plus logique. Il considère comme un tout l'ensemble formé par la société-mère et ses filiales et établit l'imposition d'après le bilan confondu de ces différentes sociétés. C'est ce que l'on appelle la « consolidation » fiscale.

3° *Les plus-values d'actif.* — En règle générale, par application de la théorie du bilan, les plus-values en capital sont également imposées. On les appelle d'ordinaire « plus-values sur immobilisation » : il s'agit non seulement des immeubles, mais du matériel, de certaines participations financières, etc., bref, des éléments stables de l'entreprise, de son « capital fixe ». Mais l'impôt n'intervient, on l'a dit, que si les plus-values sont réalisées : c'est-à-dire s'il y a cession d'un élément d'actif, soit en cours d'exploitation, soit en fin d'exploitation : c'est une atténuation importante de la théorie du bilan. D'autre part, il existe des exemptions. Le régime d'imposition des plus-values est compliqué : il doit faire l'objet d'une étude particulière.

## B) *L'imposition des plus-values*

Le problème de l'imposition des plus-values est complexe. D'un côté, il serait scandaleux que les plus-values réelles ne fussent pas imposées, car c'est un gain purement spéculatif. De l'autre, il n'est pas toujours facile de distinguer les plus-values réelles des plus-values apparentes, notamment en période de hausse des prix.

a) **LES PLUS-VALUES APPARENTES ET LA RÉVISION DES BILANS.** — Depuis une ordonnance du 15 août 1945, les entreprises avaient la possibilité de réévaluer leurs bilans. La réforme de 1959 a rendu cette réévaluation obligatoire pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 5 millions de francs, les autres conservant la faculté d'y procéder jusqu'au 31 décembre 1962. La plus-value normale qui résulte de la réévaluation du bilan, constitue une « réserve de réévaluation », qui n'est pas imposable parce que considérée comme une plus-value apparente.

1° *La réévaluation du bilan* peut porter sur tous les éléments de l'actif, sauf les stocks et les créances en francs, et sur certains

éléments du passif (par exemple les dettes en monnaie étrangère). Elle peut porter, soit sur tous les éléments réévaluables, soit seulement sur certains d'entre eux, au gré des entreprises. La réévaluation porte à la fois sur le prix de revient et sur les amortissements antérieurs.

Désormais, c'est la nouvelle valeur comptable réévaluée qui sert de base à l'impôt. Les amortissements à venir sont calculés sur elle, ce qui est important au point de vue fiscal. En cas de cession, on calcule la plus-value par différence entre le prix de revient et la nouvelle valeur comptable réévaluée : cette plus-value seule est imposée ; la plus-value nominale résultant de la réévaluation échappe elle-même à l'impôt, en principe. Cependant, ce principe comporte quelques exceptions.

2° *La « réserve spéciale de réévaluation »*. — La différence entre la valeur comptable ancienne et la valeur comptable réévaluée figure désormais dans les bilans futurs sous la rubrique « réserve spéciale de réévaluation ». Cette réserve correspond à la plus-value nominale résultant de la réévaluation. La règle est que cette réserve échappe à l'impôt tant qu'elle demeure affectée à l'entreprise. Jusqu'à la réforme de 1959, cette exonération n'était pas définitive et la réserve tombait sous le coup de l'impôt en cas de distribution ou de cessation de l'entreprise. Désormais la réserve de réévaluation est soumise à une taxe spéciale de 3 % qui la libère définitivement de l'impôt sur les sociétés.

En outre, les plus-values de réévaluation sont passibles d'un autre impôt spécial lorsque les éléments d'actif réévalués ont été acquis au moyen d'emprunts remboursables en francs : car les entreprises se libèrent de cette dette en monnaie dépréciée, alors que les biens ainsi achetés ont une valeur stable. Il y a donc ici un enrichissement réel. Mais l'impôt qui frappe cet enrichissement n'est que de 5 %, ce qui est très faible. On mesure ici, à la fois la volonté de favoriser les entreprises, et la faiblesse de l'Etat à l'égard des groupes de pression qui les représentent. Signalons enfin que les entreprises ont, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1964, la possibilité d'incorporer leur réserve de réévaluation à leur capital moyennant le seul paiement d'un droit fixe de 80 F.

b) LE RÉGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES DE CESSION. — Une importante réforme a été réalisée dans ce domaine en 1965.

1<sup>o</sup> *Plus-values en fin d'exploitation et plus-values en cours d'exploitation.* — Jusqu'en 1965, notre système fiscal distinguait les plus-values réalisées en fin d'exploitation, qui faisaient l'objet d'une taxation réduite, et celles réalisées en cours d'exploitation, qui venaient en principe s'ajouter au bénéfice imposable et étaient donc frappées au taux normal de l'impôt sur les sociétés. Ces dernières plus-values étaient d'ailleurs exonérées en cas de réemploi, lorsque l'entreprise réinvestissait en capital fixe, avant l'expiration d'un délai de trois ans, une somme égale au prix de revient de l'élément cédé augmenté de la plus-value. Il s'agissait d'ailleurs, non d'une véritable exonération, mais d'un simple avantage de trésorerie, la plus-value venant en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values futures.

Depuis la loi du 12 septembre 1965, la distinction des plus-values en cours d'exploitation ou en fin d'exploitation ne s'applique plus qu'aux commerçants imposés au forfait. Leurs plus-values (ou moins-values) réalisées en cours d'exploitation n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination du bénéfice imposable. Il en est de même pour leurs plus-values ou moins-values réalisées en fin d'exploitation, lorsque celles-ci surviennent plus de cinq ans après l'acquisition ou la création du fonds de commerce. Dans le cas contraire, on applique le régime des plus (ou moins)-values à long terme, décrit ci-après, qui devient le régime général.

2<sup>o</sup> *Plus (et moins)-values à court terme et plus (et moins)-values à long terme.* — Le régime général de la loi du 12 juillet 1965 repose d'une part sur le rapprochement des plus et des moins-values, et d'autre part sur la distinction des plus et moins-values à court terme, traitées comme des bénéfices ou des pertes, et des plus-values et moins-values à long terme, soumises à un régime de taxation réduite.

Les plus-values à court terme correspondent à la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans ou de biens amortissables dans la mesure où le prix de cession excède

les amortissements déjà déduits pour l'assiette de l'impôt. Les moins-values à court terme se définissent de la même manière, le prix de cession étant inférieur aux amortissements. Plus-values et moins-values font l'objet d'une compensation par exercice, le solde venant s'ajouter ou se retrancher du bénéficiaire et l'imposition, en cas de plus-value nette, pouvant être étalée sur cinq ans.

Pour les plus-values et moins-values à long terme (cession après deux ans), il y a également lieu à compensation, le solde positif étant taxé à 10 % seulement et le solde négatif pouvant s'imputer sur les plus-values nettes des dix exercices suivants.

### C) Les charges déductibles

Le « produit brut d'exploitation », tel qu'on l'a défini p. 531, sert de base à l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Mais on doit en défalquer certaines charges : on obtient ainsi le bénéfice net, sur lequel l'impôt est calculé. Les charges déductibles sont de quatre catégories : 1<sup>o</sup> les frais généraux ; 2<sup>o</sup> les pertes ; 3<sup>o</sup> les amortissements ; 4<sup>o</sup> les provisions. Les réserves ne sont pas déductibles (sauf les réserves techniques des sociétés d'assurances).

a) LES FRAIS GÉNÉRAUX. — Les frais généraux sont des charges d'exploitation correspondant à des dépenses actuelles : ils ne comportent aucune contrepartie à l'actif.

1<sup>o</sup> *La diversité des frais généraux.* — Ainsi définis, les frais généraux sont très divers. Ils comprennent les dépenses de personnel ; les honoraires ; les commissions et les courtages ; les frais de publicité ; l'entretien et la réparation des immeubles, des installations, de l'outillage ; le loyer des locaux professionnels ; les dépenses de matériel et de mobilier ; les primes d'assurances ; certains impôts ; etc. Les entreprises peuvent également déduire les dons faits à des œuvres d'intérêt général dans la proportion de 0,1 % du chiffre d'affaires, et ceux qu'elles font à des organismes scientifiques dans la proportion de 0,2 %. Les frais généraux comprennent enfin ce qu'on appelle les charges financières, c'est-à-dire les intérêts des dettes contractées pour assurer la fondation ou la marche de l'entreprise,

les frais de premier établissement, les frais de constitution de sociétés ou d'augmentation de capital, etc.

2° *La limite de la notion de frais généraux.* — Evidemment, c'est par les frais généraux qu'on parvient à faire échapper au fisc une partie des bénéfices des sociétés : car la nécessité d'une comptabilité précise fait qu'il est très difficile de dissimuler directement, par la fraude, la matière imposable. Il est beaucoup plus facile au contraire de faire passer en frais généraux des dépenses personnelles de certains associés, qui échappent ainsi à tout impôt. Le cas le plus connu, à cet égard, est celui des voitures de tourisme qui servent à l'usage personnel des associés, mais qui sont achetées, entretenues et alimentées sur les frais généraux de la société.

Un autre cas est celui des salaires des associés, passés en frais généraux. Ils sont frappés par l'impôt sur le revenu des personnes physiques : mais s'il s'agit de salaires assez faibles, celui-ci est moins élevé que l'impôt sur les sociétés. Les administrations fiscales ont essayé d'éviter les fraudes à cet égard : les rémunérations des dirigeants de sociétés sont en principe des frais généraux, mais le fisc oblige à les réintégrer dans les bénéfices de la société, si elles dépassent celles admises pour les mêmes fonctions dans les entreprises similaires.

Malgré tout, une large évasion fiscale se fait par le jeu des frais généraux. Les voyages d'agrément des dirigeants, et une partie de leurs loisirs, peuvent être qualifiés de frais généraux, sans qu'il soit possible de faire échec à cette pratique. Un dirigeant de société peut, par exemple, acheter un château au nom de la société, le faire entièrement transformer et aménager comme immeuble destiné au repos du personnel et des cadres, y compris des appartements pour lui, et s'arranger pour que les cadres n'y viennent que rarement, et qu'il s'agisse en fait d'une habitation de plaisance à son usage personnel.

Des dispositions récentes (réforme fiscale de 1959, loi de finances pour 1962) sont venues restreindre la définition des frais généraux et exclure des charges déductibles un certain nombre de dépenses : chasses, pêches, résidences de plaisance ou d'agrément, voitures de tourisme de plus de 20 000 F, yachts et bateaux de plaisance. Ces dépenses doivent apparaître distinctement dans

la comptabilité des entreprises ; celles-ci doivent en outre les soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire de leurs actionnaires ou associés. Pour bonnes qu'elles soient, ces mesures se révèlent souvent inefficaces, l'ingéniosité des contribuables étant sans limite en ce domaine.

b) LES PERTES ET LES MOINS-VALUES. — Avec les pertes et les moins-values, on aborde la catégorie de charges déductibles qui ne correspondent pas à des dépenses actuelles.

1<sup>o</sup> *Les pertes.* — Les pertes correspondent à une diminution de l'actif en nature ou en argent : par exemple par suite de vol, de destruction, etc. Il ne doit y avoir aucune contrepartie à l'actif, sinon il ne s'agit pas d'une perte (par exemple, une acquisition de bien) ; de même, il n'y a pas perte s'il y a une diminution correspondante du passif (remboursement de dettes). La perte est immédiatement déductible.

2<sup>o</sup> *Les moins-values.* — Depuis 1965, les moins-values sont traitées en même temps que les plus-values, comme nous l'avons vu plus haut. Si les moins-values nettes à court terme sont déductibles du bénéfice imposable, les moins-values nettes à long terme ne peuvent que s'imputer sur les plus-values nettes des dix exercices suivants.

c) LES AMORTISSEMENTS. — L'amortissement a pour but de permettre la reconstitution du bien à l'expiration de sa durée probable d'utilisation : il correspond à l'usure du temps, en quelque sorte. La réglementation des amortissements a beaucoup évolué ces dernières années, afin de favoriser la modernisation des entreprises : c'est un bon exemple d'interventionnisme fiscal au moyen de techniques raffinées. On examinera le principe général de l'amortissement linéaire, et les cas particuliers d'amortissement accélérés ou dégressifs.

1<sup>o</sup> *Le principe général : l'amortissement linéaire.* — Deux principes généraux dominent la réglementation de l'amortissement. D'une part, l'amortissement est calculé sur le prix de revient et non sur la valeur de remplacement : mais la pratique de la réévaluation des bilans permet d'éviter les conséquences fâcheuses de cette règle trop rigoureuse. D'autre part, l'amortissement est « linéaire » ou « constant » : c'est-à-

dire qu'il est pratiqué par annuités égales. Il faut donc dresser un tableau d'amortissement, indiquant la période globale de celui-ci : chaque année, on déduira une fraction de la valeur du bien correspondant à l'amortissement. Par exemple, si l'amortissement d'une voiture de tourisme se fait en 5 ans, chaque année on déduira 20 % de son prix d'achat. Pour les bâtiments, on admet un amortissement en vingt ans (locaux industriels) ; pour les locaux commerciaux ou les logements, l'amortissement varie de 20 à 50 ans. Pour l'outillage industriel, l'amortissement normal est de 6 à 10 ans ; il peut être réduit à 5 et même à 3 ans et demi. Pour les voitures légères, l'amortissement est de cinq ans ; il est de quatre ans pour les poids lourds.

Si la situation de l'entreprise est difficile, et qu'elle se trouve en déficit, elle peut reporter les amortissements d'une année à une autre. Si l'administration fiscale juge les amortissements exagérés, elle peut les réduire. Bien entendu, les amortissements ne portent que sur les éléments d'actif susceptibles d'usure, c'est-à-dire de dépréciation par le temps : bâtiments, meubles, matériel, outillage, etc. Mais les terrains ne sont pas amortissables.

2° *Les amortissements accélérés ou dégressifs.* — Le système des amortissements accélérés et celui des amortissements dégressifs ont été établis pour favoriser certains investissements par les entreprises, en les faisant bénéficier d'un mécanisme d'amortissement plus rapide, qui constitue évidemment un avantage fiscal : les charges déductibles à l'impôt sur les sociétés étant beaucoup plus fortes dans les premières années qui suivent l'investissement. Ces exceptions à la règle de l'amortissement linéaire s'expliquent par des motifs d'interventionnisme : soit social, pour favoriser par exemple la construction de logements pour le personnel ; soit économique, pour favoriser la modernisation de l'outillage.

L'amortissement accéléré, introduit en 1951, consiste dans le fait que la première annuité d'amortissement est beaucoup plus forte que les autres : ensuite, dans les années suivantes, on pratique l'amortissement linéaire classique. Ainsi, pour l'acquisition de certains matériels, l'amortissement est doublé la

première année. Pour la construction par l'entreprise de maisons ouvrières, l'amortissement est de 50 % la première année, les 50 % restants étant ensuite amortis en quarante ans, par amortissement linéaire.

L'amortissement dégressif, établi en 1959, applique les mêmes principes d'une façon plus subtile. Tout d'abord, le taux normal d'amortissement est majoré : par exemple, on le fixera à 20 % par an, au lieu de 10 %. Ce taux majoré est appliqué la première année à la valeur totale du bien ; mais, les années suivantes, il est appliqué à la valeur résiduelle, déduction faite des amortissements déjà effectués. Ainsi, pour un bien d'un million de francs, avec un taux d'amortissement de 20 %, la première année on amortit 20 % d'un million, soit 200 000 F. La seconde année, on calcule les 20 % sur  $1\ 000\ 000 - 200\ 000 = 800\ 000$ , valeur résiduelle : l'amortissement est alors de 160 000 F. La troisième année, on calcule les 20 % sur :  $1\ 000\ 000 - 200\ 000 - 160\ 000 = 640\ 000$ , et l'amortissement est de 128 000 ; etc. Bien entendu, on en vient ensuite à l'amortissement linéaire, au bout d'un certain temps (sinon, il resterait toujours une valeur résiduelle de plus en plus petite).

d) LES PROVISIONS. — Il faut distinguer les provisions des réserves. Les réserves sont simplement des bénéfices non distribués : elles ne constituent pas des charges déductibles, sauf dans des cas très exceptionnels (réserves mathématiques des sociétés d'assurance). Les provisions sont des bénéfices non distribués destinés à faire face à des pertes ou charges éventuelles.

1° *Provisions pour pertes et provisions pour charges.* — Les provisions pour pertes sont celles pour créances douteuses, pour dépréciation du portefeuille de valeurs mobilières, pour dépréciation du fonds de commerce, etc. Les provisions pour charges sont diverses : provisions pour réparations importantes reconnues indispensables, pour litiges en cours, pour impôts déductibles non encore établis, pour fluctuations des cours des matières premières, pour reconstitution des gisements pétroliers et miniers, etc. En même temps qu'elle abrogeait le régime des décotes ou dotations sur stocks, la réforme fiscale de 1959 a institué un système de provisions pour hausse des prix,

destiné à tenir compte dans une certaine mesure des hausses postérieures au 30 juin 1959.

2<sup>o</sup> *Conditions de déduction des provisions.* — Les provisions ne sont déductibles que si elles correspondent à des charges nettement précisées, que les événements en cours rendent « probables ». Cela signifie que la perte ou la charge a des chances sérieuses de se réaliser. Une simple éventualité ne suffit pas à cet égard.

Les provisions n'aboutissent d'autre part qu'à une déduction précaire : si la probabilité envisagée ne se réalise pas, la provision sera réintégrée dans le bénéfice. Ainsi, la provision aboutit à l'anticipation d'une déduction (charge ou perte, intégrée dans les frais généraux ou le passif), plutôt qu'à une déduction proprement dite. Mais cela est important : l'entreprise bénéficie ainsi d'une sorte de crédit.

### § 3. L'APPLICATION DE L'IMPOT

Le revenu imposable à l'impôt sur les sociétés étant déterminé, il reste à lui appliquer l'impôt. Quelques remarques sont à faire à ce propos, concernant la liquidation d'abord, le recouvrement ensuite.

#### A) *La liquidation de l'impôt*

On examinera successivement la question du report déficitaire et les taux de l'impôt.

a) **LE REPORT DÉFICITAIRE.** — Si les opérations définies au paragraphe précédent font apparaître un déficit, et non un bénéfice, non seulement la société n'a pas à payer d'impôt au titre de l'année en cours, mais encore elle pourra reporter ce déficit sur les années suivantes.

1<sup>o</sup> *Les conditions du report déficitaire.* — Le report déficitaire n'intervient que dans le cadre d'une même entreprise : si le déficit était par exemple viré au compte personnel d'un associé, il n'y aurait plus de report. Il en est de même si la société disparaît juridiquement pour faire place à une entreprise nouvelle.

2° *Le mécanisme du report déficitaire.* — En France, le report déficitaire s'impute sur les exercices qui suivent celui où le déficit a été constaté. On ne pratique pas, comme aux Etats-Unis, le report déficitaire « en arrière » : le déficit s'imputant sur l'exercice précédent et donnant lieu à un remboursement d'impôt.

Le report déficitaire est possible pendant cinq ans. Cela signifie que, si l'année suivante le bénéfice imposable est inférieur au déficit de l'année précédente, le reliquat peut être reporté sur la deuxième année qui suit le déficit, et ainsi de suite, jusqu'à la cinquième inclusivement. Si plusieurs années déficitaires se succèdent, on n'additionne pas ces déficits pour les reporter globalement : chacun d'eux est reporté séparément, en restant attaché à son année d'origine. On épuise ainsi le déficit le plus ancien avant de reporter le déficit postérieur, et ainsi de suite.

b) **LES TAUX DE L'IMPOT.** — Deux idées principales sont à retenir à ce propos : l'accroissement du taux normal et l'existence de taux réduits.

1° *L'accroissement du taux normal.* — Le taux normal de l'impôt sur les sociétés est aujourd'hui de 50 %. En dix ans, il a plus que doublé. Quand l'impôt sur les sociétés a été créé en 1948, son taux était de 24 %. Il est passé à 34 % en 1950, à 36 % en 1953, à 38 % en 1954, à 41,8 % en 1955, à 45,6 % en 1956, pour atteindre 50 % en 1958. Aujourd'hui, c'est l'impôt sur les sociétés qui tend à devenir la « bête de somme » de nos budgets, celle à qui l'on fait supporter les fardeaux supplémentaires quand il y en a. Cela s'explique en partie par le fait que cet impôt ne pèse pas sur une grande masse de contribuables susceptible de faire de l'agitation électorale.

Mais deux autres remarques doivent être ajoutées à cet égard. On notera d'abord que l'accroissement du taux de l'impôt sur les sociétés coïncide avec la grande expansion économique française des années 50 : celle-ci avait une telle force qu'elle pouvait facilement supporter cette charge fiscale. La « bête de somme » des budgets est toujours, en définitive, la bête la plus résistante, la plus solide, la plus dynamique. En second lieu, le

prélèvement réel sur les bénéfices des sociétés est assez éloigné du prélèvement apparent correspondant au taux de 50 %. La régression régulière, en valeur relative, du rendement de cet impôt depuis quelques années en est la preuve. Non qu'il y ait fraude : l'impôt sur les sociétés se prête mal à la fraude, car les grandes entreprises sociétaires sont obligées de tenir une comptabilité rigoureuse qui les met à la merci du fisc. Mais le jeu des « charges déductibles » permet de faire échapper à l'impôt une part très notable des bénéfices. Il donne par ailleurs à l'Etat une grande marge d'appréciation, un large pouvoir discrétionnaire : l'impôt sur les sociétés est ainsi un bon instrument d'interventionnisme économique.

2° *Les taux réduits.* — A côté du taux normal, il existe d'ailleurs un assez grand nombre de taux réduits. Les établissements publics, associations, collectivités sans but lucratif sont taxés à 24 % pour les revenus de leurs immeubles ; les plus-values de cession à long terme sont taxées à 10 %.

### B) *Le recouvrement de l'impôt*

L'impôt sur les sociétés n'est pas recouvré en principe par voie de rôle. Il est payé l'année même où le bénéfice imposé est réalisé, grâce à une procédure d'acomptes provisionnels, qui donnent lieu ensuite à régularisation, lors du règlement définitif.

a) *LES ACOMPTES PROVISIONNELS.* — Le système des acomptes provisionnels n'est pas propre à l'impôt sur les sociétés : on le retrouvera dans l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Mais il présente quelques caractéristiques particulières dans l'impôt sur les sociétés.

1° *Le montant de l'acompte.* — Il y a quatre acomptes payables en cours d'année. Dans l'impôt sur les sociétés, chaque acompte est calculé d'après le cinquième du bénéfice réalisé l'année précédente : le cinquième restant constitue une sorte de volant de régularisation.

On applique le taux d'impôt en vigueur au moment où l'acompte est exigible : si ce taux a changé par rapport à l'année précédente, on applique le taux nouveau ; de même si le taux change entre deux acomptes. Dans l'impôt sur le

revenu des personnes physiques, au contraire, c'est le taux ancien qui s'applique.

2° *Le calcul de l'acompte.* — Le montant de chaque acompte est calculé par la société elle-même, le rôle de l'administration se bornant à contrôler. Au contraire, les acomptes dans l'impôt sur le revenu des personnes physiques sont calculés par l'administration. La différence de procédure s'explique par le fait que les sociétés ont une organisation comptable qui leur permet de faire de tels calculs sans difficultés : il est difficile de demander le même travail à tous les contribuables individuels.

b) **LE RÈGLEMENT DÉFINITIF.** — A la clôture de l'exercice, intervient le règlement définitif. Si la société est alors débitrice d'un supplément d'impôt, celui-ci est immédiatement exigible. Si la société a trop payé au contraire, à titre d'acomptes, on ne lui reverse pas le trop perçu : il s'imputera sur le versement des acomptes provisionnels de l'année suivante. Cependant, si la société a des difficultés de trésorerie, elle peut demander le remboursement de l'excédent.

Par dérogation au principe général, les compléments d'impôts dus à la suite de contrôles par les contributions directes sont recouverts par voie de rôle.

Sur l'impôt sur les sociétés, cf. avant tout CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, *Le poids de la double taxation des bénéfices réalisés et répartis par les sociétés de capitaux*, Amsterdam, 1955 ; J.-P. MARTIN, *La fiscalité des sociétés de capitaux et l'impôt sur les bénéfices non distribués* (*Revue économique*, 1952, n° 6) ; L. DINI, *L'impôt sur les sociétés comme instrument de politique économique* (*Revue de science et lég. financ.*, 1948, p. 485) ; J. R. VAN WYNENDALE, *Principes du droit fiscal des sociétés dans la Communauté économique européenne*, Bruxelles, 1963 ; également P. ANDREANI, *Les impôts directs frappant le commerce et l'industrie*, 1953 ; et les ouvrages de M. CHRÉTIEN, *La réforme fiscale de 1948*, 1949 et de H. LAUFENBURGER, *La réforme fiscale de 1948*, 1949.

**LES TAXES ANNEXES A L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.** — Il existe diverses contributions annexes à l'impôt sur les sociétés : elles sont également dues par les personnes physiques imposées au titre des bénéfices industriels et commerciaux. On laissera de côté le versement forfaitaire sur les salaires, qui sera étudié plus loin (p. 568), pour examiner la taxe d'apprentissage, la cotisation compensatrice pour la construction et la taxe sur les voitures de tourisme des sociétés.

1° *La taxe d'apprentissage.* — Elle est due par les sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés (sauf les sociétés d'enseignement et les collectivités)

et par les personnes physiques assujetties aux bénéfiques industriels et commerciaux (sauf les artisans ayant un ou plusieurs apprentis). Elle est assise sur les salaires et rétributions de toutes natures versés par l'entreprise. Son taux est de 0,6 %.

2° *La cotisation compensatrice pour la construction.* — Depuis le décret du 9 août 1953, les employeurs exerçant une activité industrielle et commerciale qui occupent au minimum dix salariés (la plupart d'entre eux sont des sociétés, en fait) sont tenus d'investir annuellement dans la construction de logements 1 % au moins du montant des salaires payés : soit en construisant eux-mêmes, soit en versant à des organismes de construction (par exemple, sociétés d'H.L.M.). S'ils ne le font pas, ils doivent verser une cotisation compensatrice de 2 %, allouée à un fonds de construction et d'équipement : mais bien entendu, ils le font, puisque la cotisation de 2 % leur imposerait une charge deux fois supérieure. Cette cotisation est donc théorique.

3° *La taxe sur les voitures de tourisme des sociétés.* — La loi du 30 juin 1956 a institué une taxe sur les voitures immatriculées au nom des sociétés. Cette taxe se superpose à la taxe différentielle payable sous forme de vignettes (cf. p. 601). Son montant est de 500 ou 700 F, selon la puissance fiscale du véhicule.

**L'INTÉRESSEMENT DES TRAVAILLEURS A L'ENTREPRISE.** — Une ordonnance du 7 janvier 1959 a prévu que les participations versées par les entreprises à leur personnel en exécution d'un contrat d'association ou d'intéressement pouvaient être déduites du bénéfice imposable.

L'ordonnance du 17 août 1967 relative à la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion, qui devient obligatoire dans les entreprises de plus de 100 salariés, prévoit que l'intéressement s'effectuera grâce à la constitution d'une réserve spéciale de participation. Les sommes portées à cette réserve seront déductibles de l'assiette de l'impôt. En outre, les entreprises en cause pourront constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement d'un montant égal à celui des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice. Cette provision doit être utilisée dans le délai d'un an.

## SECTION II. — L'impôt sur le revenu des personnes physiques

Depuis 1959, il n'existe plus en principe qu'un seul impôt sur le revenu des personnes physiques. Mais le principe n'a pas été appliqué d'une façon absolue jusqu'ici : une taxe complémentaire a subsisté jusqu'en 1971 ainsi qu'un versement forfaitaire sur les salaires (impôt très important, qui représentait en 1968 8 % des recettes fiscales). D'autre part, bien que l'impôt soit unique, les diverses catégories de revenus imposables sont évaluées de façon très différente : ces différences sont capitales, car l'inégalité de l'impôt sur le revenu tient

essentiellement à elles. La figure 33 montre le produit, par catégories de revenus, de l'impôt sur les personnes physiques et de la taxe complémentaire ; voir aussi la figure 32, p. 526.

| Catégorie de revenus                           | Nature d'impôts     |   |  |  | Total            | Pourcentage (%) |
|--|---------------------|---|--|--|------------------|-----------------|
|  | Taxe complémentaire | Impôt sur le revenu des personnes physiques | Versement forfaitaire sur les salaires | Retenue à la source sur les revenus des valeurs mobilières |                  |                 |
| Revenus fonciers . . . .                       | 32,21               | 147,98                                      |  |  | 180,19           | 1,5             |
| Bénéfices industriels et commerciaux . . . . . | 802,35              | 2 141,36                                    |  |  | 2 943,71         | 24,5            |
| Rémunération des gérants . . . . .             | 42,88               | 135,31                                      |  |  | 178,19           | 1,5             |
| Bénéfices agricoles . . .                      | 25,99               | 52,40                                       |  |  | 78,39            | 0,6             |
| Bénéfices non-commerciaux . . . . .            | 48,12               | 559,92                                      |  |  | 608,04           | 5,1             |
| Salaires . . . . .                             |                     | 2 891,72                                    | 4 101,49                               |  | 6 993,21         | 58,2            |
| Revenus mobiliers . . .                        | 26,20               | 381,75                                      |  | 582,00   | 989,95           | 8,2             |
| Divers . . . . .                               | 0,34                | 49,64                                       |  |  | 49,98            | 0,4             |
| <b>TOTAL . . . . .</b>                         | <b>978,09</b>       | <b>6 360,08</b>                             | <b>4 101,49</b>                        | <b>582,00</b>  | <b>12 021,66</b> | <b>100</b>      |

FIG. 33. — **Produit des impôts frappant les revenus des personnes physiques par nature d'impôts et catégorie de revenus (1960)**  
(en millions de F)

### § 1. L'ÉVALUATION DES REVENUS IMPOSABLES

L'impôt sur le revenu des personnes physiques est dû par toutes les personnes physiques, françaises ou étrangères, qui perçoivent des revenus ou réalisent des bénéfices, au sens que la législation fiscale donne à ces mots. L'expression « personne physique » appelle deux remarques : 1<sup>o</sup> certaines sociétés — les « sociétés de personnes » — ont un droit d'option entre l'impôt sur les bénéfices des sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques : on l'a étudié plus haut, p. 528 ; 2<sup>o</sup> l'imposition est établie, non par individus, mais par foyers : le chef de famille est imposé globalement, tant pour ses revenus

personnels que pour ceux de sa femme et de ses enfants à charge (la femme mariée n'est imposée séparément qu'après divorce ou séparation de corps, ou si une instance est en cours à ce propos, et qu'il y a eu ordonnance judiciaire autorisant un domicile séparé pour la femme).

Bien que l'impôt sur le revenu des personnes physiques soit depuis 1959 un impôt unique, pesant sur le revenu global, les divers éléments qui composent ce revenu sont calculés séparément, sauf dans un cas exceptionnel, qui n'intervient d'ailleurs qu'après les résultats des calculs séparés (cf. p. 563). Il y a là une survivance de l'ancien système, où deux catégories d'impôts sur le revenu coexistaient : un impôt général (auquel correspond notre impôt unique actuel) de superposition, s'appliquant après des impôts dits « cédulaires » (qui ont disparu), ces derniers établis sur chaque source de revenu, appelée « cédule ». Il y avait ainsi huit « cédules » : revenus fonciers des propriétés non bâties ; revenus fonciers des propriétés bâties ; bénéfices agricoles ; bénéfices industriels et commerciaux ; revenus des valeurs mobilières ; revenus des créances, dépôts et cautionnements ; bénéfices non commerciaux ; traitements et salaires. Les impôts cédulaires ont disparu, mais les anciennes cédules ont plus ou moins subsisté, comme cadres d'application de l'impôt : on calcule différemment pour chacune d'elles le bénéfice imposable.

#### A) *Les revenus fonciers*

Les revenus fonciers sont ceux que procure la propriété immobilière, qu'il s'agisse de bâtiments ou de terres. L'impôt pèse sur le propriétaire de l'immeuble. La notion d'immeuble en droit fiscal n'est pas la même qu'en droit commun : un bateau aménagé pour l'habitation ou le commerce (restaurant, par exemple), fixé en un point par des amarres, est assujéti au titre des revenus fonciers.

Le revenu foncier n'est frappé en tant que tel par l'impôt que s'il ne figure pas dans les bénéfices d'une entreprise industrielle ou commerciale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale. Supposons un immeuble ou des

installations figurant dans l'actif d'une entreprise industrielle : le revenu qui découle de cet immeuble se trouve alors inclus dans les bénéfices industriels et commerciaux de l'entreprise en question ; il sera donc imposé au titre des B.I.C., et non au titre des revenus fonciers. De même, les revenus des immeubles constituant une exploitation agricole sont considérés comme des revenus fonciers lorsque le propriétaire donne cette exploitation en location ; s'il exploite lui-même, ces revenus sont considérés comme bénéfices agricoles.

a) LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE. — Il ne faut pas confondre à cet égard l'impôt sur le revenu des personnes physiques (impôt d'Etat) et la contribution foncière (impôt local). Celle-ci est calculée sur la base d'un revenu foncier forfaitaire (cf. p. 574). Au contraire, l'impôt sur le revenu des personnes physiques est calculé sur la base du revenu foncier réel.

1° *L'évaluation du revenu foncier réel.* — Ce dernier est constitué par le montant des recettes effectivement perçues : loyers, indemnités, redevances, etc. : la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble ne relève pas de l'imposition des revenus fonciers (elle n'est pas imposée en règle générale, sauf cas particuliers : terrains à bâtir, opérations spéculatives : cf. p. 551). Pour les immeubles occupés par leur propriétaire, le revenu était jusqu'ici calculé par comparaison avec celui d'immeubles similaires donnés en location : mais la loi de finances pour 1965 a purement et simplement supprimé l'imposition de ce loyer fictif.

2° *La déduction des charges.* — L'impôt ne pèse pas sur le revenu brut, déterminé comme on vient de le dire, mais sur le revenu net : c'est-à-dire qu'on déduit les charges, constituées par les frais de réparation et d'entretien, les dépenses d'amélioration, les frais de gérance, les impositions locales, les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration de l'immeuble et, pour les propriétés rurales, les dépenses d'amélioration non rentables et les primes d'assurances. De plus, une déduction forfaitaire, qui s'ajoute aux précédentes, couvre les autres frais de gestion, les frais d'assurances et les frais d'amortissement. Cette déduction est égale en principe à 25 % du revenu brut pour les

immeubles urbains et à 20 % pour les propriétés rurales. Lorsque les charges déductibles excèdent le montant du revenu brut, il y a déficit : ce déficit peut être déduit du montant de l'ensemble des revenus du contribuable, pendant cinq années (cf. p. 562). L'exonération dont bénéficient désormais les propriétaires occupant leurs immeubles a pour conséquence de leur interdire, sauf certaines exceptions, l'imputation de leur éventuel déficit foncier.

b) LES EXONÉRATIONS. — Les revenus fonciers de certains immeubles sont exonérés d'impôts : c'est le cas pour les bâtiments ruraux, c'est-à-dire les constructions permettant l'exercice de l'exploitation agricole (étables, écuries, celliers, granges, etc.). Il existe d'autres exonérations, mais qui ne portent que sur la taxe complémentaire : elles concernent les propriétés reboisées (pendant 30 ans) et les constructions nouvelles servant à l'habitation (la durée de l'exonération varie de 15 à 25 ans).

c) L'IMPOSITION DES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES. — Les profits réalisés par les marchands de biens et personnes assimilées, ainsi que, sous certaines réserves, par les « lotisseurs », sont normalement frappés par l'impôt dans les conditions prévues pour les bénéfiques industriels et commerciaux. Une législation récente vient d'étendre ce régime à de nouvelles catégories de contribuables, afin de frapper les plus-values immobilières.

1° *Les plus-values de construction.* — La loi du 15 mars 1963 prévoit l'imposition de plus-values de construction, réalisées à l'occasion de la vente des immeubles par les « promoteurs » ou par les actionnaires de sociétés de construction. Un prélèvement de 15 % est pratiqué lors de l'enregistrement de la vente, ce prélèvement étant en principe un simple acompte à valoir sur l'impôt mais pouvant, dans certains cas, être considéré comme libératoire de toute autre imposition.

2° *Les plus-values spéculatives.* — En dehors des opérations de construction, la loi de finances pour 1964 confère le caractère de B.I.C. aux profits réalisés à l'occasion de l'aliénation d'immeubles bâtis ou non bâtis acquis depuis moins de 5 ans. Ces opérations sont censées avoir été effectuées dans une intention spéculative, mais la preuve contraire est admise.

3° *Les plus-values des terrains à bâtir.* — Pour les terrains à bâtir ou réputés tels, la loi va encore plus loin et frappe les plus-values réalisées, quelle que soit la date d'acquisition du bien et qu'il y ait ou non intention spéculative. La plus-value est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition corrigé par un certain nombre de coefficients. Seule une fraction de la plus-value, variable selon le mode d'acquisition (vente ou succession), entre dans la base imposable et de ce fait l'imposition reste assez modérée. On a parlé à ce propos d'impôt sur le capital, bien qu'ici ce ne soit pas la possession du capital qui est frappée, mais le profit réalisé lors de sa mutation, profit que l'administration considère comme un revenu différé.

### B) *Les bénéfiques agricoles*

Les bénéfiques agricoles sont ceux que procure l'exploitation des biens ruraux au sens large : on assimile aux profits tirés de l'agriculture et de l'élevage proprement dits, l'exploitation forestière, l'exploitation champignonnière, l'exploitation des marais salants, l'élevage des animaux de basse-cour, des abeilles, des moules et des huîtres. Il y a deux régimes de détermination des bénéfiques agricoles : celui du forfait et celui du bénéfice réel.

a) L'ÉVALUATION FORFAITAIRE est le droit commun pour les exploitants dont les recettes n'excèdent pas 500 000 F : c'est-à-dire qu'on recourt à elle à moins que le contribuable ne demande l'évaluation au bénéfice réel.

1° *Le système ancien : le revenu cadastral.* — Autrefois, le bénéfice agricole forfaitaire était calculé par référence au revenu cadastral. Le cadastre est un registre des propriétés foncières, détaillées par « parcelles » suivant la nature des cultures ; un revenu forfaitaire est ainsi attribué à chaque parcelle. Ce système subsiste pour les bois et, partiellement, pour les exploitations en faire-valoir direct.

2° *Le système actuel : le bénéfice moyen à l'hectare.* — Aujourd'hui, on a remplacé l'évaluation sur la base du cadastre par une détermination du bénéfice moyen à l'hectare, par catégories de culture, arrêtée chaque année par la Commission départementale des impôts directs (cf. p. 445) ; appel peut

être fait des décisions de cette Commission départementale devant la Commission centrale. Les évaluations forfaitaires ainsi établies sont très inférieures à la réalité, en général. L'exploitant peut d'autre part obtenir une réduction du forfait en cas de grêle, inondation, gel, épizooties, etc.

b) L'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE RÉEL. — Les exploitants dont les recettes dépassent 500 000 F pendant deux années consécutives sont obligatoirement imposés au bénéfice réel, à compter de la deuxième année. En outre le système du forfait peut être écarté soit par le contribuable, soit par l'administration.

1° *L'option par le contribuable.* — Le contribuable a un droit d'option pour l'évaluation réelle de son bénéfice agricole. Il doit alors présenter les éléments de comptabilité nécessaires : celle-ci est moins stricte cependant que dans les bénéfices industriels et commerciaux. La dénonciation du forfait, ainsi faite par le contribuable, vaut pour l'année considérée et les deux suivantes. De telles dénonciations sont rares, étant donné le caractère très minoré des évaluations forfaitaires par rapport au bénéfice réel. Elles sont intéressantes à faire, cependant, en cas d'entreprise déficitaire.

2° *La dénonciation du forfait par l'administration.* — L'administration peut dénoncer le forfait et réclamer elle-même l'imposition au bénéfice réel, mais seulement dans quelques circonstances exceptionnelles (par exemple, si les profits du contribuable sont manifestement hors de proportion avec le bénéfice forfaitaire). De plus, cette dénonciation par l'administration ne vaut que pour un an. La volonté de favoriser le contribuable est très nette dans cette réglementation.

### C) *Les bénéfices industriels et commerciaux*

Les bénéfices industriels et commerciaux sont constitués par les revenus des professions industrielles, commerciales ou artisanales. Il existe deux systèmes d'imposition à leur égard : l'imposition au forfait ou l'imposition au bénéfice réel.

a) L'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE RÉEL intervient soit à titre obligatoire, soit à titre facultatif.

1<sup>o</sup> *Les deux cas d'évaluation du bénéfice réel.* — L'évaluation du bénéfice réel est obligatoire pour les gros contribuables, c'est-à-dire pour ceux dont le chiffre d'affaires dépasse un certain plafond fixé par la loi, ce plafond étant périodiquement relevé en période de hausse générale des prix. Il est actuellement de 500 000 F pour les entreprises qui vendent des denrées et des marchandises et de 125 000 F pour les entreprises de prestations de services.

Au-dessous de ces plafonds, le contribuable a un droit d'option : il peut, à son gré, soit être imposé au bénéfice réel, soit être imposé au forfait. L'option est irrévocable pour l'année d'imposition et les deux suivantes ; elle doit intervenir avant le 1<sup>er</sup> février de chaque année. Pratiquement, l'imposition au forfait présentant de grands avantages, peu de contribuables ayant droit d'option optent pour le bénéfice réel ; au contraire, des pressions sont faites constamment sur l'État pour qu'il relève les plafonds au-dessus desquels l'option n'est plus possible. Les divers relèvements ne s'expliquent pas seulement par la hausse des prix, mais par le fait que l'État a parfois cédé à ces pressions.

2<sup>o</sup> *La détermination du bénéfice réel.* — La détermination du bénéfice réel au titre des B.I.C. se fait pratiquement de la même façon que la détermination du bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés, à quelques détails près. On renvoie donc purement et simplement à nos développements des pages précédentes (cf. p. 540). Le contribuable adresse une déclaration, avant le 1<sup>er</sup> avril, si l'exercice a été arrêté au 31 décembre, ou avant le 1<sup>er</sup> mars s'il a été arrêté à une autre date, comportant tous les éléments indiqués plus haut. S'il y a déficit, celui-ci peut être reporté pendant les cinq années suivantes.

b) *L'ÉVALUATION AU FORFAIT.* — Le régime de l'évaluation forfaitaire, dans les bénéfices industriels et commerciaux, est très différent du forfait dans les bénéfices agricoles. Le forfait n'est pas basé sur une évaluation extérieure du bénéfice, reposant sur des chiffres de rendement calculés pour toutes les entreprises semblables, par des commissions : mais sur un ensemble de renseignements fournis par le contribuable lui-même, relati-

vement à sa propre situation. Le terme de « forfait », dans notre langage fiscal, recouvre ainsi des procédures très différentes.

1<sup>o</sup> *Les bases d'évaluation : les renseignements du contribuable.* — Les contribuables adressent chaque année à l'administration, avant le 1<sup>er</sup> février, une déclaration indiquant le montant de leur chiffre d'affaires, de leurs achats, de leurs stocks, des salaires et des loyers qu'ils paient, ainsi que le nombre et la puissance de leurs voitures de tourisme et la liste des personnes vivant à leur foyer. Cette déclaration est accompagnée d'un certain nombre de justifications comptables, notamment de factures. Mais elle est beaucoup moins précise et moins complète que la déclaration faite dans le cadre de l'imposition au bénéfice réel : elle ne porte pas d'ailleurs sur le montant même de ce bénéfice. Surtout, elle n'indique pas le détail des frais généraux et des différentes charges déductibles.

2<sup>o</sup> *L'établissement du forfait.* — Sur la base de ces renseignements, l'administration évalue le bénéfice du contribuable : elle lui notifie le chiffre en question. Dans 70 % des cas environ, ce chiffre est accepté par le contribuable, et l'impôt est établi sur cette base. Dans 30 % des cas, le contribuable refuse le chiffre proposé : alors, on va devant la Commission départementale des impôts directs. Il est très rare qu'un accord ne se dégage pas à ce niveau, et que le contribuable conteste les chiffres arrêtés par la Commission : cela se produit dans moins de 1 % des cas. Le forfait ainsi défini vaut pour deux ans ; au bout de deux ans, il peut être dénoncé, soit par l'administration, soit par le contribuable ; mais il peut être aussi reconduit d'année en année, par tacite reconduction.

#### D) *Les bénéfices non commerciaux*

Les bénéfices non commerciaux sont essentiellement ceux des professions dites « libérales » (médecins, avocats, avoués, écrivains, peintres, compositeurs, représentants non salariés, etc.), et en général de toutes personnes dont les revenus ou les bénéfices ne peuvent pas être rattachés à une autre catégorie. On dit parfois qu'il s'agit ainsi d'une « catégorie-balai », parce qu'on y range tous les revenus qui ne peuvent pas être classés ailleurs.

a) LES DEUX RÉGIMES D'IMPOSITION. — Il y a deux régimes d'imposition : celui de l'évaluation administrative et celui du bénéfice réel. L'option entre les deux existe, sauf pour les officiers ministériels (notaires, avoués, etc.), et pour les contribuables dont les recettes annuelles excèdent 175 000 F, qui sont obligatoirement soumis au régime du bénéfice réel.

1<sup>o</sup> *Le régime de l'évaluation administrative.* — Malgré la différence de nom, ce régime est très voisin de celui du forfait en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Le contribuable présente, avant le 1<sup>er</sup> février de chaque année, une déclaration de ses recettes brutes, accompagnée de diverses indications relatives au nombre de ses employés, aux salaires qu'il leur a versés, au montant de ses loyers. Le bénéfice est évalué par l'administration (inspecteur des Contributions directes), après avis d'un délégué de la profession du contribuable (délégué de l'Ordre des Médecins ou de l'Ordre des Avocats, ou d'un syndicat ou d'une association les plus représentatifs). Le bénéfice ainsi déterminé est notifié au contribuable. S'il y a désaccord, on va devant la Commission des impôts directs : cependant, on peut au préalable recourir à un « préconciliateur », si le contribuable le demande.

2<sup>o</sup> *Le bénéfice réel.* — Le régime de l'évaluation du bénéfice réel, qu'on appelle aussi régime de la déclaration contrôlée, s'applique aux contribuables qui sont en mesure de déclarer exactement (en théorie) leur bénéfice net et de fournir à l'appui toutes les justifications nécessaires. La déclaration doit indiquer à la fois le montant des recettes brutes et celui des dépenses professionnelles : le bénéfice imposable est égal à la différence entre ces deux éléments. Les dépenses déductibles sont pratiquement les mêmes qu'en matière de B.I.C. et en matière d'impôts sur les sociétés. Le contribuable doit pouvoir présenter, à l'appui de ses déclarations, un livre-journal comportant le détail de ses recettes et de ses dépenses professionnelles.

b) LE CAS PARTICULIER DES DROITS D'AUTEUR. — Les droits d'auteur bénéficient d'un léger avantage (l'étalement possible sur plusieurs années) et d'un grand désavantage (le contrôle par la déclaration des tiers).

1<sup>o</sup> *L'étalement possible sur trois ans.* — En matière de production littéraire, scientifique ou artistique, les bénéfices peuvent être déterminés par une moyenne de trois années : l'année d'imposition et les deux précédentes. De cette façon, on évite les injustices de la progressivité dans le cas d'un auteur qui publie ses œuvres à intervalles espacés (de plus d'un an).

2<sup>o</sup> *Le contrôle par la déclaration des tiers.* — Pour certains contribuables imposés au titre des bénéfices non commerciaux, l'administration dispose d'un moyen de contrôle irrésistible : la déclaration par les tiers. Tel est le cas pour les droits d'auteur, notamment, qui font l'objet d'une déclaration obligatoire des éditeurs. Pour ces contribuables, aucune possibilité de dissimulation n'existe : c'est pourquoi ils bénéficient de certains avantages administratifs pour l'évaluation de leurs frais professionnels. La différence est en effet très grande avec les autres assujettis aux bénéfices non commerciaux, pour lesquels la fraude est facile et très développée : cependant, le contrôle par les déclarations des tiers commence à s'étendre à eux aussi (paiements faits par la Sécurité sociale pour les médecins, par exemple).

### E) *Les traitements et salaires*

Dans une société industrielle très développée, les traitements et salaires sont la source essentielle des revenus privés. Aux Etats-Unis, ils atteignent plus des 3/4 des revenus des particuliers. En France, ils représentent une part moindre (environ la moitié), le grand nombre de petites exploitations agricoles, commerciales et artisanales maintenant une grande importance aux revenus qui en relèvent.

a) **LES CONTRIBUABLES AU TITRE DES TRAITEMENTS ET SALAIRES.** — Deux questions principales sont à examiner à cet égard.

1<sup>o</sup> *La notion de traitements et salaires.* — La première question est relative à la notion de salaires et traitements : une certaine hésitation est possible à cet égard, par exemple pour les travailleurs à domicile, les voyageurs de commerce, les représentants, les titulaires de droits d'auteurs, etc. Le critère retenu par la jurisprudence est celui de la dépendance à l'égard

de l'employeur : il conduit à exclure les droits d'auteurs, et à les considérer comme des bénéfices non commerciaux ; à inclure en principe, au contraire, les travailleurs à domicile, les représentants, les voyageurs de commerce, etc.

2<sup>o</sup> *Les pensions et rentes viagères.* — La seconde question est relative aux pensions et rentes viagères. Elles sont assujetties en règle générale aux mêmes règles d'imposition que les revenus salariés. Il existe à cet égard des exonérations : par exemple les pensions militaires d'invalidité, les rentes d'accident du travail, les pensions des victimes civiles de la guerre.

Les rentes viagères à titre onéreux (celles constituées par aliénation d'un bien, par exemple la vente d'un immeuble) ne sont considérées comme un revenu que pour une fraction de leur montant (variable selon l'âge du crédientier au moment du contrat).

b) **LE MÉCANISME DE L'IMPOSITION.** — On examinera à ce propos, d'abord le système d'évaluation par la déclaration des tiers, ensuite les règles particulières concernant la déduction des charges.

1<sup>o</sup> *L'évaluation par déclaration des tiers.* — L'évaluation des traitements, salaires, pensions, rentes viagères est faite par la déclaration du contribuable. Mais celle-ci n'est qu'un élément secondaire en l'occurrence : l'élément important est la déclaration à laquelle sont astreints les tiers qui versent les salaires, pensions, rentes viagères, etc. Non seulement ils s'exposent à des sanctions s'ils ne la font pas (d'autant plus qu'ils doivent en même temps acquitter le versement forfaitaire : cf. p. 568), mais encore ils ne peuvent considérer ces salaires, traitements, pensions et rentes, comme charges déductibles de leurs propres impôts que s'ils en ont fait la déclaration : les tiers ont donc tout intérêt à déclarer exactement les salaires et revenus assimilés qu'ils versent. Cette déclaration, obligatoirement faite chaque année avant le 1<sup>er</sup> février, empêche la fraude dans l'impôt sur les salaires.

Ainsi s'explique que le revenu net des salaires bénéficie d'une « réfaction » de 20 % : c'est-à-dire qu'on l'ampute de 20 % avant de le prendre en considération pour le calcul de l'impôt. Cette « réfaction » correspond à l'idée qu'on pense que les autres revenus font l'objet d'une fraude moyenne de 20 % : on en corrige ainsi l'effet. Mais la fraude moyenne est beaucoup plus

élevée. En 1959, la Commission de réforme fiscale évaluait à 40 % la « réfaction » dont devraient bénéficier les salaires, si l'on voulait compenser la fraude dans les autres catégories de revenus, et réaliser la justice fiscale.

2° *La déduction des charges.* — Comme tous les revenus, les salaires, traitements, pensions et rentes viagères ne sont imposables que sur leur part nette : il y a lieu à déduction des charges. Mais cette règle est appliquée en l'occurrence de façon particulière. Pour les rentes et pensions, l'administration considère qu'il n'y a pas de frais, pas de charges, et n'admet donc aucune déduction, ce qui rend l'imposition particulièrement lourde. Pour les salaires et traitements, le contribuable a le choix entre deux systèmes : soit l'évaluation forfaitaire des frais et charges, qui est en principe de 10 % (avec un minimum de 1 200 F), à quoi s'ajoutent pour certaines catégories professionnelles des déductions supplémentaires (avec un maximum de 50 000 F), soit l'évaluation des « frais réels », à condition de pouvoir fournir à l'appui les justifications nécessaires (factures, etc.). La « réfaction » de 20 % ne doit pas être confondue avec les diverses déductions de charges : elle s'ajoute à elles ; elle intervient sur le revenu net, après déduction des charges.

### F) *Les revenus des valeurs mobilières*

Les revenus des valeurs mobilières se divisent en deux catégories : le produit des valeurs à revenu variable (actions, parts sociales...) ; le produit des valeurs à revenu fixe (obligations, créances, dépôts, cautionnements...).

a) **LE REVENU TAXABLE AU TITRE DES VALEURS MOBILIÈRES.** — La principale difficulté à cet égard tient à la distinction des revenus des parts sociales imposées au titre des valeurs mobilières, et à celle des bénéfices des sociétés.

1° *La règle : l'imposition des bénéfices distribués.* — Tous les bénéfices faits par une société sont imposables en principe, on l'a vu, à l'impôt sur les sociétés. Seuls, au contraire, les bénéfices distribués aux actionnaires, obligataires, et autres détenteurs de parts sociales, sont de plus imposés au titre de revenus des valeurs mobilières, parce qu'ils sont alors entrés

dans les patrimoines privés et sont devenus des revenus des personnes physiques. Mais le fisc a voulu éviter qu'on fraude l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en pratiquant des distributions occultes de bénéfices des sociétés.

2° *Les distributions occultes et les incorporations au capital.* — C'est pourquoi un système de présomptions a été établi, qui définit ces distributions occultes : par exemple, les subventions et libéralités, les avances et acomptes à un associé sont présumés des distributions occultes (mais la preuve contraire est possible). De même, l'incorporation des réserves au capital (augmentation de capital) n'est pas en principe taxable au titre du revenu des valeurs mobilières : mais ce principe est assorti de certaines exceptions.

b) L'ÉVALUATION DES REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES ne fait pas de difficulté car ils sont à la fois déclarés par le contribuable et par le tiers qui les verse à celui-ci. Mais leur traitement fiscal est très complexe et a subi récemment d'importantes modifications.

1° *Le produit des actions* (dividendes) donnait lieu jusqu'en 1966 à une « retenue à la source » de 24 %, c'est-à-dire que 24 % du dividende étaient directement versés au fisc par la société distributrice, ce versement venant ensuite s'imputer, à titre de « crédit d'impôt », sur l'imposition personnelle du redevable. La loi du 12 juillet 1965 a supprimé pour les personnes domiciliées en France la retenue à la source, mais laisse subsister un crédit d'impôt de 25 % qui prend le nom de « avoir fiscal » et correspond au remboursement de la moitié de l'impôt sur les sociétés.

2° *Le produit des obligations* (intérêts) donne toujours lieu à une retenue à la source de 10 %, qui s'impute sur l'imposition du contribuable. La loi du 29 novembre 1965 a institué en outre un régime d'option pour un prélèvement de 25 % qui libère le redevable de toute imposition ultérieure, ce qui est un grand avantage pour les contribuables à revenus élevés qui seraient soumis à un taux supérieur (cf. p. 595).

## § 2. L'APPLICATION DE L'IMPOT

Une fois les revenus nets des personnes physiques évalués par les moyens qu'on vient de décrire, on leur applique l'impôt. En principe, depuis 1959, il s'agit d'un impôt unique : l'ancienne distinction de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive ayant été supprimée. Mais ce principe n'est pas encore appliqué de façon rigoureuse : il existe des impositions complémentaires à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les unes provisoires, les autres permanentes.

A) *L'impôt sur le revenu des personnes physiques proprement dit*

L'impôt sur le revenu des personnes physiques pèse sur le revenu net global, qui est le total de tous les revenus nets particuliers. Les taux de l'impôt sont progressifs, ceux applicables aux tranches supérieures étant très élevés. Cette progressivité se combine avec un aménagement familial original et un système complexe de déductions, réductions ou augmentations : l'un et l'autre viennent modifier le taux réel de l'impôt par rapport à son taux apparent.

a) LA CORRECTION DU REVENU IMPOSABLE. — En règle générale, le revenu net global imposable est formé par le total de tous les revenus nets particuliers qu'on vient d'énumérer. Exceptionnellement, ce total donne lieu à des corrections, par le jeu de charges déductibles ou du report déficitaire. Plus exceptionnellement encore, il est entièrement écarté, au profit d'une évaluation directe de l'ensemble du revenu global par un système d'indices.

1° *Les charges déductibles du revenu global.* — On a vu que chaque catégorie de revenus, retenue pour le calcul du revenu global, est formée de revenus nets : les charges qui correspondent à cette catégorie sont déduites. Mais il existe aussi des charges générales, qu'on ne peut attribuer à telle ou telle catégorie particulière de revenus, et qui sont donc les charges du revenu global. Quand on a additionné tous les revenus nets particuliers perçus par le contribuable (revenus fonciers, salaires, revenus mobiliers, etc.) on va déduire du

total ainsi obtenu, ou « revenu global », les charges en question.

Elles sont assez peu nombreuses. Il s'agit d'abord des intérêts de certaines dettes ou emprunts : intérêts des dettes contractées pour faire construire un appartement dans le cadre d'une opération de location-vente (l'appartement n'étant pas encore terminé, il n'y a pas de revenus fonciers et la déduction ne pourrait être faite à ce titre) ; intérêts des prêts de réinstallation ou de reconversion pour les Français rapatriés de l'étranger ou d'Etats devenus indépendants. Il s'agit en second lieu d'arrérages de rentes viagères et de pensions alimentaires : la définition de celles-ci étant très restrictive (pensions versées à un ascendant, à une femme divorcée, etc.). Il s'agit ensuite de certains impôts admis en déduction du revenu global : c'est le cas notamment pour la taxe complémentaire. Il s'agit enfin de dons à des organismes ou œuvres d'intérêt général, dans une limite d'ailleurs très faible du revenu imposable, 0,50 % : limite beaucoup plus faible qu'aux Etats-Unis, où cette déduction favorise le développement des œuvres privées, fondations, etc.

2<sup>o</sup> *Le report déficitaire.* — Le report déficitaire existe pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, comme pour l'impôt sur les sociétés. Il est également de cinq ans, chaque déficit annuel étant reporté séparément en le rattachant à son année d'origine : de cette façon, les déficits plus anciens sont épongés les premiers.

Les déficits reportables n'existent que pour les revenus fonciers, les bénéfiques agricoles, les bénéfiques industriels et commerciaux, et les bénéfiques non commerciaux, quand ils sont évalués d'après le système du bénéfice réel. Ils n'existent pas en principe dans le cas d'évaluation administrative ou de forfait pour ces catégories de revenus : s'il y a déficit, le contribuable utilisera son droit d'option pour demander alors l'imposition au bénéfice réel. Pour les traitements et salaires, par contre, il ne peut jamais y avoir de report déficitaire : on considère que la notion de déficit est incompatible avec des revenus de cette nature. Cette conception est critiquable : les idées modernes sur le « coût de l'homme » et « l'investissement humain » conduisent à admettre la possibilité d'un déficit

initial. L'individu qui emprunte pour vivre pendant qu'il apprend un métier se trouve en position de déficit, comme une entreprise commerciale ou industrielle en période de lancement : il serait logique d'admettre le report de tels déficits.

La réforme fiscale de 1959 a une conséquence très importante en matière de reports déficitaires. Auparavant, le report n'étant admis que pour la taxe proportionnelle, il s'appliquait séparément à chaque cédule : on ne pouvait donc imputer un déficit foncier que sur ses revenus fonciers, un déficit industriel ou commercial que sur ses bénéfices industriels et commerciaux, etc., les autres sources de revenus non déficitaires dont pouvait disposer le contribuable n'étant point compensées avec le déficit. Depuis 1959, au contraire, l'impôt sur le revenu étant un impôt unique qui pèse sur le revenu global, on a été conduit logiquement à admettre que le déficit s'impute désormais sur la totalité du revenu. Le changement a été très important surtout pour les revenus fonciers : on sait que les immeubles bâtis, notamment les immeubles anciens, ont généralement une gestion déficitaire, les frais d'entretien dépassant assez largement les loyers. La plupart du temps, par conséquent, il y a déficit pour les revenus fonciers. Autrefois, ce déficit était entièrement supporté par le contribuable, sa persistance empêchant pratiquement le report. Aujourd'hui, il est imputé sur les autres éléments du revenu, qu'il diminue d'autant. L'avantage est très grand pour les contribuables importants, parce que l'imputation du déficit se fait dans les tranches supérieures du revenu. Cependant, depuis la loi du 23 décembre 1964, ce principe logique de l'imputation des déficits cédulaires sur le revenu global est assez largement battu en brèche. Le déficit des immeubles occupés par leur propriétaire, nous l'avons vu, n'est plus imputable, sous réserve de certaines exceptions. De même, les déficits agricoles subis par des contribuables exploitant un domaine agricole à titre accessoire ne sont plus déductibles du revenu global.

3° *L'évaluation exceptionnelle du revenu global d'après les signes extérieurs de richesse.* — Des ordonnances de 1958 et 1959 ont établi un système d'évaluation directe de l'ensemble du revenu global par signes extérieurs, qui est substitué

dans certains cas exceptionnels aux évaluations des divers éléments composant ce revenu, telles qu'on les a étudiées dans le paragraphe précédent. Ce système est destiné à lutter contre la fraude. La pression des intérêts privés a conduit à en limiter très étroitement l'application.

Il consiste à définir certains éléments du train de vie (valeur locative de la résidence principale et des résidences secondaires ; nombre et puissance des automobiles ; domestiques ; yachts ; avions de tourisme ; chevaux de course) et à affecter à chacun d'eux, forfaitairement, un certain chiffre de revenus. On additionne tous les chiffres correspondant aux éléments du train de vie par le contribuable, et l'on obtient ainsi un revenu forfaitaire global. L'idée de base est que, pour avoir telle catégorie d'appartement, telle villa sur la Côte d'Azur, tant d'automobiles et de domestiques, un yacht, le contribuable doit avoir un revenu au moins égal à ce revenu forfaitaire global : sinon, il n'aurait pas un train de vie si élevé, il ne pourrait faire face à de telles dépenses. S'il a déclaré un revenu inférieur, c'est qu'il en a dissimulé au fisc une partie. On va donc substituer au revenu déclaré le revenu global déterminé forfaitairement.

Cette substitution n'est possible que dans des cas bien limités. Il faut d'abord que le revenu forfaitaire déterminé par les signes extérieurs soit supérieur à 15 000 F. Il faut ensuite qu'il y ait une forte disproportion entre ce revenu forfaitaire et le revenu déclaré par le contribuable (30 % au moins). Il faut enfin que la majorité des revenus du contribuable ne soit pas déclarée par des tiers (salaires, droits d'auteurs, etc.). D'autre part, une circulaire administrative a déconseillé l'application du système pour les revenus des personnes âgées. Dans la pratique, l'imposition d'après les signes extérieurs n'a été appliquée jusqu'ici qu'en de rares occasions. En 1961, sur 5 500 000 contribuables, 1 289 personnes seulement y ont été soumis. On s'est d'ailleurs aperçu à cette occasion que 383 parmi elles n'avaient souscrit aucune déclaration.

b) L'APPLICATION DU TARIF DE L'IMPOT. — Le revenu imposable étant déterminé à la suite de toutes les opérations qu'on vient de décrire, on lui applique le tarif de l'impôt,

lequel comprend des taux multiples, puisqu'il s'agit d'un impôt progressif. Mais cette application se fait séparément à chaque part familiale.

1° *Le tarif de l'impôt.* — L'impôt sur le revenu des personnes physiques est progressif par tranches. La progressivité est rapide, puisque le taux est de 40 % à partir de 20 050 F, c'est-à-dire pour tout ce qui excède un revenu net mensuel de 1 670 F. La dégradation de la monnaie aboutit à aggraver d'une année à l'autre la progressivité de l'impôt.

Les lois de finances successives élèvent les plafonds de chaque tranche, mais dans une proportion moins forte que celle de la hausse des prix. Le barème applicable aux revenus de 1971 est le suivant :

|                        |                       |
|------------------------|-----------------------|
| 0 % pour la tranche... | 0 à 2 900 F           |
| 10 — — ...             | 2 900 à 5 100 F       |
| 15 — — ...             | 5 100 à 8 500 F       |
| 20 — — ...             | 8 500 à 12 600 F      |
| 30 — — ...             | 12 600 à 20 050 F     |
| 40 — — ...             | 20 050 à 40 100 F     |
| 50 — — ...             | 40 100 à 80 200 F     |
| 60 — — ...             | Au-dessus de 80 200 F |

2° *Le système des parts familiales.* — Mais le tarif précédent ne s'applique pas à l'ensemble du revenu net global, en bloc, si le contribuable est chargé de famille. Alors, le revenu est d'abord divisé en un certain nombre de parts, par application d'un « quotient familial ». On calcule ensuite l'impôt séparément pour chaque part, et on additionne les résultats. Le quotient familial est de 2 pour le contribuable célibataire, divorcé ou veuf ayant un enfant à charge, ou pour le contribuable marié sans enfant ; ensuite, chaque enfant à charge augmente le quotient familial de 0,5 (soit 2,5 pour le contribuable marié avec un enfant à charge ou célibataire, divorcé ou veuf avec deux enfants à charge ; 3 pour le contribuable marié avec deux enfants à charge ou célibataire, divorcé ou veuf avec trois enfants à charge ; etc.). L'enfant est considéré à charge jusqu'à 21 ans, s'il ne poursuit pas ses études, et jusqu'à 25 ans s'il les poursuit : ces âges sont prolongés dans le cas de

service militaire. L'enfant infirme, quel que soit son âge, augmente d'une part le quotient familial.

L'application séparée de l'impôt à chaque part est un avantage d'autant plus grand, proportionnellement au revenu, que celui-ci est plus élevé : à cause de la progressivité de l'impôt. Prenons deux contribuables non-salariés, l'un célibataire sans enfants à charge, l'autre marié avec quatre enfants à charge. S'ils ont chacun 14 400 F de revenus imposables par an (soit 1 200 F par mois), l'impôt « brut » du célibataire s'élèvera à 2 090 F et celui du père de famille à 600 F : c'est-à-dire que l'Etat fera à celui-ci un cadeau de 1 490 F par an pour l'entretien de ses enfants. Si les deux mêmes contribuables ont chacun 43 200 F de revenus imposables par an (soit 3 600 F par mois), l'impôt « brut » du célibataire s'élèvera à 13 355 F et celui du père de famille à 4 760 F : c'est-à-dire que celui-ci recevra cette fois un cadeau de 8 595 F pour l'entretien du même nombre d'enfants. On a pu dire de ce système qu'il tend à favoriser les « gosses de riches ».

Cependant, il est moins anti-social au fond qu'il le paraît à première vue. Si l'avantage accordé pour chaque enfant était le même, quel que soit le chiffre de revenus, le fait d'avoir des enfants tendrait à faire régresser dans l'échelle des niveaux de vie, et à « prolétarianiser » les familles nombreuses. Le système du quotient familial tend au contraire à maintenir le même niveau de vie entre le célibataire et le chef de famille, aux divers paliers de revenus : il est conforme à l'idée d'égalité devant l'impôt, au sens d'égalité personnelle. Le vrai problème, dans une société très développée, est de faire monter l'ensemble des citoyens dans l'échelle des revenus (le scandale étant qu'un père de quatre enfants n'y gagne que 1 200 F par mois), plutôt que de faire descendre dans cette échelle les pères de famille. On n'oubliera pas d'ailleurs que les avantages familiaux non fiscaux (allocations familiales, sécurité sociale) sont fixes, quel que soit le revenu : cela compense en partie la progressivité des avantages familiaux fiscaux.

c) LES RÉDUCTIONS, DÉDUCTIONS ET AUGMENTATIONS. — Le montant de l'impôt ainsi déterminé va subir dans certains cas exceptionnels des réductions, déductions ou augmentations.

1<sup>o</sup> *La réduction de 5 % du revenu imposable pour les traitements et salaires.* — Jusqu'en 1971, quand le revenu taxable du contribuable comprenait des traitements et salaires, on soustrayait de l'impôt une somme équivalant à 5 % du montant de ces revenus et salaires. Il ne faut confondre cette « réduction » ni avec la déduction forfaitaire des charges de 10 %, ni avec les déductions supplémentaires éventuelles, ni avec la « réfaction » de 20 %. Les déductions pour charges et la réfaction interviennent avant l'application de l'impôt, pour déterminer le revenu net des traitements et salaires. La « réduction » s'ajoute à elles : elle intervient après le calcul de l'impôt, pour diminuer celui-ci d'une somme correspondante.

On voulait par là compenser pour les salaires l'effet du relèvement de 5 points du barème de l'impôt sur le revenu, décidé en 1959 pour atténuer l'effet du remplacement de la taxe proportionnelle (au taux de 22 %) par une taxe complémentaire (au taux de 9 %, ensuite abaissée à 8, puis à 6 %). Les salariés, qui ne bénéficiaient pas de cette substitution, ne devaient pas subir l'élévation corrélative du barème. Comme la substitution était avantageuse pour les non-salariés, on avait accordé en contrepartie aux salariés le relèvement de leur « réfaction » (cf. p. 558) de 15 à 19, puis à 20 %.

Mais la politique très contestable d'alignement théorique des conditions d'imposition des salariés et des non-salariés a conduit à supprimer la réduction de 5 %. La loi de finances pour 1971 a prévu cette suppression, en deux étapes. L'opération s'accompagne d'un allègement équivalent des taux du barème : en principe neutre pour les salariés, elle est fort avantageuse pour les autres catégories de contribuables, et aggrave en réalité l'inégalité fiscale.

2<sup>o</sup> *Réductions dégressives et majorations progressives.* — Lorsque l'impôt est inférieur à 5 000 F, il fait l'objet d'une réduction variant entre 2 et 15 % ; au contraire, une majoration variant entre 1 et 3 % s'applique aux impositions supérieures à 10 000 F.

3<sup>o</sup> *La déduction de l'« avoir fiscal » ou du « crédit d'impôt » des valeurs mobilières.* — L'avoir fiscal dont bénéficient les actionnaires et la retenue à la source pratiquée sur les intérêts des

obligations sont déductibles de la somme d'impôt que le contribuable devrait payer par application des règles précédentes.

4° *Le non-recouvrement ou la décote des petites impositions.* — Le nouveau système d'impôt sur le revenu comporte un abattement à la base jusqu'à 2 900 F par part (taux 0 de la première tranche du barème).

Mais il existe par ailleurs un système d'exonération ou de décote applicable aux impositions les plus modestes. Lorsque le montant de l'impôt n'excède pas 100 F par part (ou 230 F pour les célibataires et les ménages sans enfant), le recouvrement n'est pas effectué ; cette exonération correspond à la fois à l'idée d'exemption d'un minimum vital, et au fait que les frais de recouvrement seraient disproportionnés avec la faiblesse de l'impôt à percevoir. En outre, lorsque le montant de l'impôt est compris entre 100 et 300 F, le recouvrement s'effectue sous déduction d'une décote (ces limites sont portées à 230 et 690 F pour les contribuables âgés et à 380 et 1 140 F s'ils sont célibataires ou veufs).

### B) *Les impositions complémentaires*

En théorie, l'impôt sur le revenu des personnes physiques est unique depuis 1959, où l'on a mis fin au système établi en 1914-1917 des deux impôts de superposition payés pour les mêmes revenus, l'un progressif sur le revenu global (ancien impôt général), l'autre proportionnel sur les différentes sources de revenus (anciens impôts cédulaires). En pratique, les choses sont un peu différentes. La réforme fiscale de 1948 avait remplacé les anciens impôts cédulaires par deux catégories de contribution : l'ancien impôt cédulaire sur les salaires avait fait place au versement forfaitaire, les autres anciens impôts cédulaires étaient devenus la taxe proportionnelle. La réforme de 1959 a maintenu le versement forfaitaire de façon permanente ; elle a remplacé de façon provisoire la taxe proportionnelle par une taxe complémentaire.

a) **LE VERSEMENT FORFAITAIRE SUR LES SALAIRES.** — Le versement forfaitaire sur les salaires a remplacé en 1948 l'ancien impôt cédulaire sur les salaires.

1<sup>o</sup> *Le mécanisme du versement forfaitaire sur les salaires.* — Quiconque verse à autrui un salaire, un traitement ou une rémunération quelconque doit payer au fisc une somme variant entre 5 % et 16 % des salaires versés. Ces pourcentages sont calculés sur les rémunérations brutes, sans déduction des charges. Le versement est de 5 % pour les tranches de salaires inférieures à 30 000 F, de 10 % pour la tranche de salaire comprise entre 30 000 et 60 000 F, de 16 % pour la tranche supérieure à 60 000 F. Il n'y a pas d'abattement : l'impôt est dû même pour les petits salaires (sauf quelques exceptions : les salaires des domestiques, par exemple). Les pensions versées par les caisses publiques sont également assujetties au versement forfaitaire. L'impôt doit être versé tous les mois au percepteur, sur la base des salaires et des rémunérations payés le mois précédent. C'est un impôt très important, qui représente 8 % environ du total des recettes fiscales.

2<sup>o</sup> *La nature du versement forfaitaire sur les salaires.* — En 1948, le sens de la réforme accomplie était très clair. En premier lieu, elle constituait une diminution du taux de l'impôt proportionnel sur les salaires, rendue nécessaire par le caractère écrasant qu'il avait pris depuis 1940, par suite du stoppage à la source, surtout à cause de l'inflation qui appauvissait les salariés (cf. plus haut, p. 492) : on est alors passé de 16 % à 5 %. En second lieu, la réforme était un moyen de dissimuler une augmentation de salaires, pour rendre celle-ci moins dangereuse à une époque où toute augmentation de ce genre relançait psychologiquement la hausse des prix : mais les dispositions adoptées pour obtenir ce résultat ont eu pour effet d'obscurcir la nature du versement forfaitaire, en dissimulant son caractère d'impôt pesant sur les salariés, qui sont devenus en définitive victimes de cette obscurité.

L'ancien impôt cédulaire sur les salaires était déduit, sur la feuille de paie, du salaire versé par le patron. Pour un salaire nominal de 10 000 francs, celui-ci payait 1 600 francs au fisc et ne donnait alors à son ouvrier que 8 400 francs. Le versement forfaitaire, au contraire, n'est pas déduit sur la feuille de paie. Pour un salaire nominal de 10 000 francs (anciens), le patron verse 500 francs (anciens) au fisc, et 10 000 francs (anciens) à

son employé, qui ne voit pas ainsi l'impôt payé. Mais le versement forfaitaire est imputé par le patron dans l'ensemble des charges salariales de l'entreprise : la réforme de 1948 a modifié la comptabilisation au point de vue du salarié, non au point de vue de l'entreprise. Surtout, elle n'a pas modifié la charge réelle de l'impôt. Il s'est alors passé ceci, que personne n'a contesté à l'époque : voulant augmenter les salaires, ce qui était nécessaire, de la façon la moins visible possible, et reconnaissant que l'impôt cédulaire pesant sur eux était trop fort, l'Etat a décidé que le salarié qui touchait jusqu'ici 8 400 francs nets, pour un salaire brut de 10 000, toucherait désormais l'intégralité du salaire brut ; il a pris à sa charge 1 100 francs dans cette augmentation (correspondant à la diminution de l'impôt sur les salaires), et a mis à la charge du patron 500 francs (en décidant que celui-ci ne déduirait plus désormais des salaires payés l'impôt versé au fisc, maintenant fixé à 5 %).

Cette absence de déduction nominale sur la feuille de paie a ensuite impressionné les juristes et les spécialistes de la fiscalité, souvent portés à prendre les apparences pour la réalité. Certains ont considéré le versement de 5 % comme un impôt indirect calculé sur les salaires : puisqu'il est incorporé dans le prix de revient, disent-ils, et supporté ainsi par le consommateur. C'est oublier que l'ancien impôt cédulaire de 16 % était également incorporé dans les prix, de même que la totalité des salaires. La question est très claire, en réalité. Le versement de 5 % est considéré par les entreprises comme faisant partie de leurs charges salariales, au même titre que le salaire lui-même. S'il était supprimé sans contrepartie, les entreprises ne feraient aucune difficulté à verser la somme correspondante aux salariés. Par conséquent, c'est eux qui en supportent véritablement la charge.

L'Etat tend à favoriser la dissimulation de ce fait, parce que ce serait avouer que finalement les salaires seuls continueront à supporter les reliquats de l'impôt cédulaire, en plus de leur impôt sur le revenu, alors qu'ils doivent disparaître pour toutes les autres catégories sociales, et que seuls, parmi les petits revenus, ceux des salariés supportent ainsi un impôt direct, par le jeu du versement de 5 %. L'écrasante injustice

du versement forfaitaire sur les salaires est évidemment gênante. On n'y a pas remédié en introduisant dans celui-ci une vague progressivité, par la création des taux de 10 et de 16 % pour les hauts salaires : car il est évidemment scandaleux que les salaires supportent un second impôt progressif sur le revenu, alors qu'eux seuls supportent la plus lourde charge du premier, à cause de l'impossibilité de dissimulation.

3<sup>o</sup> *Les réformes de 1968.* — Le taux du versement forfaitaire, qui a pris en 1968 le nom de taxe sur les salaires, a d'abord été abaissé à 4,25 % (8,50 et 13,60 % pour les taux majorés). Puis la loi du 29 novembre 1968 a prévu la suppression totale de la taxe sur les salaires pour les employeurs assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, cette suppression s'accompagnant d'un relèvement concomitant des taux de la T.V.A. (cf. p. 595).

b) LA TAXE COMPLÉMENTAIRE PROVISOIRE. — Avant la réforme fiscale de 1959, tous les revenus autres que les salaires payaient, en plus de la surtaxe progressive (qui est devenue l'actuel impôt sur le revenu des personnes physiques), une taxe proportionnelle dont le taux normal était de 22 %. Cette taxe a été supprimée pour réaliser précisément l'unité de l'impôt sur le revenu. Mais on a décidé de réaliser cette suppression par étapes, pour éviter une trop lourde charge pour le trésor public. On a donc créé à sa place une taxe complémentaire provisoire.

1<sup>o</sup> *Les revenus imposables à la taxe complémentaire.* — La taxe complémentaire n'a pas exactement la même assiette que l'ancienne taxe proportionnelle. Celle-ci pesait sur toutes les catégories de revenus autres que les salaires. On aboutissait ainsi à une injustice particulièrement grande pour certains bénéfices non commerciaux déclarés par les tiers, comme les droits d'auteurs : lesquels supportaient sans aucune possibilité de dissimulation, et la surtaxe progressive et l'impôt proportionnel (cependant ce dernier pouvait être acquitté sous forme d'un versement de 5 % calculé sur les recettes brutes au lieu de l'impôt normal de 22 % sur les recettes nettes). Les revenus en question échappent au contraire à la taxe complémentaire. Ce faisant, se trouve renforcée une distinction qui

devrait être fondamentale : celle des revenus déclarés par les tiers, et des autres (cf. plus loin, p. 573).

Les revenus des valeurs mobilières échappent aussi à la taxe complémentaire. Jusqu'en 1965, ils supportaient cependant une charge équivalente, car la retenue à la source à laquelle ils étaient soumis (cf. p. 560) n'était que partiellement récupérée sous forme de crédit d'impôt : la récupération n'avait lieu qu'à concurrence de la part de la retenue excédant le montant de la taxe complémentaire. Mais la loi de finances pour 1965 a exonéré complètement les revenus mobiliers de la taxe complémentaire.

2° *L'application de la taxe complémentaire.* — Il y a des abattements à la base variant de 3 à 4 400 F, selon la nature des revenus : mais aucun abattement n'intervient pour les revenus des créances, dépôts et cautionnements, et pour les bénéfiques non commerciaux s'ils ne proviennent pas du travail personnel du contribuable. La taxe pèse sur le revenu net ; il est tenu compte des déficits éventuels. D'autre part, la taxe payée une année est déductible l'année suivante au titre de l'impôt sur le revenu.

En 1959, il avait été décidé que la taxe complémentaire ne durerait que deux ans : elle devait s'appliquer en 1960 (revenus de 1959) au taux de 9 % ; en 1961 (revenus de 1960) au taux de 8 % ; et disparaître ensuite. Mais la loi du 21 décembre 1961 l'a reconduite sans limitation de durée au taux de 6 %. En 1966, elle a été supprimée pour les artisans fiscaux. La loi de finances pour 1970 a porté à 30 000 F l'abattement à la base pour les revenus de 1969 et prévu la suppression totale de la taxe à compter de 1971.

Sur l'impôt sur le revenu en général, cf. L. BOCQUET, *L'impôt sur le revenu, cédulaire et général*, 5 vol., 1933, et E. ALLIX et M. LECERCLÉ, *L'impôt sur le revenu*, 1926, l'un et l'autre vieilliss, mais intéressants pour la formation des principes jurisprudentiels ; il n'existe pas d'ouvrage semblable à jour ; cf. aussi l'article de J.-P. MARTIN, *Imposition cédulaire et imposition unitaire du revenu* (*Rev. de science financ.*, 1956, p. 484). — Sur la théorie générale des impôts sur le revenu, cf. les bibliographies des pp. 391-392. — La répartition actuelle du poids de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est donnée, par la fig. 33, p. 548.

Sur les revenus agricoles, cf. R. GUERRIC, *L'exploitant agricole devant*

*l'impôt*, 1954, et l'article de R. GENDARME, Etude comparée des régimes fiscaux en agriculture (*Revue de science et législ. financ.*, 1952, p. 397). — Sur les bénéfiques industriels et commerciaux, cf. l'important ouvrage de L. TROTABAS et J. CÉRÈZE, *L'imposition forfaitaire des B.I.C.*, 1958, qui défend le système forfaitaire par des arguments ingénieux, projetant des lumières nouvelles sur la question : ils restent peu convaincants ; le caractère avantageux du « forfait » n'est d'ailleurs pas discuté par les contribuables eux-mêmes, qui y tiennent beaucoup. En droit comparé, cf. ARCHIVES INTERNATIONALES DE FINANCES PUBLIQUES, *Enquête sur l'imposition des revenus industriels et commerciaux dans divers pays*, 1954. — Sur les revenus non commerciaux et le problème de l'imposition des droits d'auteurs, cf. R. PLAISANT, J. LEBLOND et R. BLANCHER, *Droit fiscal de la propriété industrielle, littéraire et artistique*, 1958. — Sur les revenus des valeurs mobilières, cf. J. ROCHE, La notion de revenus distribués dans l'imposition des revenus des valeurs mobilières (*Revue de science et législ. financ.*, 1955, p. 318) ; J. DELPECH, La part de fondateur et la fiscalité (*ibid.*, 1947, p. 174).

LES MODES D'ÉVALUATION DU REVENU ET L'ÉVASION FISCALE. — On sait qu'il y a trois grands systèmes d'évaluation des revenus pratiqués en France : 1<sup>o</sup> l'évaluation du bénéfice réel par la déclaration du contribuable ; 2<sup>o</sup> l'évaluation du bénéfice réel par la déclaration du contribuable contrôlée par celle du tiers payeur (salaires, droits d'auteurs, revenus des valeurs mobilières) ; 3<sup>o</sup> l'imposition sur un bénéfice théorique, dit « forfaitaire » (cf. p. 382). A ces trois systèmes d'évaluation correspondent trois situations différentes à l'égard de l'évasion fiscale : il y a une « inégalité devant la fraude ».

1<sup>o</sup> *Les revenus déclarés par les tiers* ne peuvent absolument pas s'évader : ils supportent l'impôt dans leur totalité. La conséquence, dans un système d'impôt progressif, c'est que les cadres salariés et les créateurs intellectuels sont les plus imposés de tous les contribuables. Ils ne fraudent pas, non parce qu'ils sont plus moraux : mais parce qu'ils n'ont pas la possibilité pratique de frauder.

Pour éviter qu'ils ne supportent le poids principal de l'impôt sur le revenu — comme c'est le cas en France actuellement — il n'est qu'un seul moyen véritable : leur appliquer des taux moindres. C'est ce que fait la réduction de 20 % ; mais elle est insuffisante. Jamais les autres modes d'évaluation ne seront aussi précis que celui-là : il faut donc compenser par l'écart des taux la marge de dissimulation.

2<sup>o</sup> *Les revenus déclarés par le contribuable* prêtent évidemment le flanc à l'évasion fiscale. Il est très difficile au fisc de contrôler exactement la déclaration. Cependant, la situation est différente à cet égard suivant les contribuables. L'avocat, le petit artisan, le commerçant peuvent échapper largement au fisc ; la grande entreprise ne le peut guère à cause de sa comptabilité rigoureuse (l'évasion fiscale se fait alors par le jeu des frais généraux). Les commerçants qui revendent les produits des grandes entreprises, le médecin qui soigne des assurés sociaux, sont dans une situation intermédiaire. L'évolution des sociétés industrielles tend à réduire la fraude dans les déclarations, pour tous les contribuables liés à une organisation.

3° *Les revenus « forfaitaires »* font l'objet d'une grande évasion fiscale en France, parce que l'État admet systématiquement des forfaits inférieurs à la réalité. La preuve en est que le forfait peut toujours être dénoncé par le contribuable, s'il estime avoir intérêt à l'imposition au bénéfice réel. Ces contribuables ne fraudent pas : en réalité, c'est l'État qui leur donne le droit de payer leurs impôts d'après un revenu minoré. Mais rien n'empêche techniquement, à notre époque, de calculer des revenus forfaitaires avec une grande précision : on pourrait le faire en agriculture, si les Commissions étaient indépendantes ; on pourrait le faire dans d'autres domaines aussi, par le jeu des signes extérieurs.

En définitive, l'évolution des sociétés modernes rend techniquement possible une réduction très importante de l'évasion fiscale pour les revenus non déclarés par les tiers. Si l'évasion est encore grande en France, cela ne traduit pas une impuissance technique, mais une volonté politique. L'inégalité devant l'impôt sur le revenu, qui est très grande, et qui défavorise essentiellement les salariés (la masse, par le versement forfaitaire ; les cadres par l'impôt progressif), est le reflet de la faiblesse du pouvoir devant les groupes d'intérêts, et de l'orientation conservatrice du parlementarisme français.

**LES IMPOTS DIRECTS LOCAUX.** — On a déjà signalé que les impôts directs locaux ont été profondément modifiés par l'ordonnance du 7 janvier 1959 (cf. p. 516) ; mais que celle-ci ne s'appliquera qu'ultérieurement, à une date fixée par décret. Pour l'instant, l'ancien système subsiste. Il y a donc trois impôts directs locaux principaux : les contributions foncières, la contribution mobilière et la patente ; et quelques impôts secondaires.

1° *Les contributions foncières.* — Elles seront remplacées plus tard par des « taxes foncières ». Elles ont été supprimées depuis 1949 en tant qu'impôts d'État : mais les centimes additionnels à ces contributions ont été maintenus pour alimenter les budgets départementaux et communaux. Elles pèsent, l'une sur la propriété bâtie, l'autre sur la propriété non bâtie. Il y a des exemptions permanentes (bâtiments publics, bâtiments ruraux) et des exemptions temporaires (de 15 à 25 ans pour la propriété bâtie, afin de favoriser la construction de locaux d'habitation ; de 10 à 30 ans pour la propriété non bâtie, afin d'encourager la remise en valeur des terres). Le revenu net imposable est le revenu brut diminué des charges, forfaitairement évaluées à 50 % (propriété bâtie) et 20 % (propriété non bâtie) du revenu brut.

Le revenu brut est égal à la valeur locative cadastrale. Le cadastre est un ensemble de documents déposés à la mairie, comprenant un « plan parcellaire » (relevé topographique permettant de situer les parcelles) ; un « état des sections », où les parcelles sont classées par sections et numéros ; et les « matrices cadastrales », listes des propriétaires avec indication des parcelles : on peut ainsi relever les noms des propriétaires successifs. Chaque parcelle est affectée d'une valeur locative forfaitaire, qui est périodiquement révisée. Cette « valeur locative cadastrale » se voit appliquer un coefficient variable suivant le département ou la commune : c'est sur cette base que l'impôt est établi.

En principe, les évaluations cadastrales sont fixes entre deux révisions, les révisions devant intervenir tous les cinq ans. En pratique, la révision quinquennale n'est pas appliquée. Cependant une nouvelle révision des évaluations des propriétés non bâties vient d'être terminée ; elle doit, sous certaines conditions, entrer en application en 1964. D'autre part, le contribuable peut demander la révision des évaluations, s'il y a des circonstances exceptionnelles.

2° *La contribution mobilière.* — Elle sera remplacée plus tard par la « taxe d'habitation ». Il s'agit d'un impôt calculé d'après le loyer de l'habitation. Il ne s'agit pas, comme on le dit trop souvent, d'un impôt sur la dépense de loyer, mais d'un impôt sur le revenu présumé, ce revenu étant évalué d'après l'indice (discutable) que constitue le loyer : telle est du moins l'origine historique de la contribution mobilière. En réalité, l'impôt n'est même pas calculé d'après le loyer véritable, mais d'après un « loyer matriciel » théorique, qui n'a guère de rapports avec le loyer, bien qu'il représente en théorie une fraction de la valeur locative.

L'impôt est partiellement personnalisé. Il y a des abattements pour charges de famille (obligatoires dans les communes où est fait un recensement à domicile des contribuables). Il existe aussi, dans certaines communes, des déductions à titre de minimum de loyer. Les économiquement faibles sont dégrevés d'office. L'impôt est un impôt de répartition : les bases d'imposition sont fixées par l'inspecteur, assisté d'une Commission communale des impôts directs.

3° *La patente.* — Elle sera remplacée plus tard par la « taxe professionnelle ». Elle a déjà été profondément réformée par un décret de 1955. Elle pèse sur les revenus professionnels des industriels, des commerçants et des professions non commerciales (médecins, avocats, etc.). Les salariés, les artisans et façonniers n'ayant pas de compagnons, les travailleurs à domicile, les artistes et les écrivains en sont exemptés.

L'imposition est calculée sur la base de quatre signes extérieurs : 1° la nature de la profession ; 2° les conditions d'exercice de la profession ; 3° la population du lieu d'exercice de la profession ; 4° la valeur locative des locaux professionnels et des moyens matériels de production.

La patente comprend deux droits : le « droit fixe » et le « droit proportionnel ». Le « droit fixe » est identique pour tous les contribuables d'une même entreprise. Il est basé sur les trois premiers des quatre signes extérieurs indiqués. Les activités professionnelles sont classées en trois tableaux : A) activités du commerce ordinaire ; B) haut commerce et commerce de gros, banques, professions libérales ; C) industries. Dans chaque tableau, les différentes professions particulières, ainsi que leurs conditions d'exercice font l'objet d'un classement. Ces tableaux sont établis pour chacun des lieux imposables.

Le « droit proportionnel » est calculé d'après la valeur locative des locaux professionnels et des moyens matériels, c'est-à-dire sur la base du quatrième signe extérieur. L'évaluation se fait par les baux, ou par évaluation directe. Le pourcentage de valeur locative retenu pour l'établissement du droit proportionnel varie selon les professions : celles-ci sont aussi classées dans

un tableau D. — Sur la patente, cf. l'article de J. de LANVERSIN, dans la *Rev. de science financ.*, 1963, p. 440.

4° *Les taxes assimilées aux contributions directes locales.* — Hormis la redevance communale et départementale des mines, ces taxes sont en général facultatives : les départements et communes peuvent les établir s'ils le veulent, mais ne sont pas obligés de le faire. Citons d'abord la taxe des prestations pour l'entretien des chemins vicinaux et ruraux : due par tout chef de famille et calculée en « journées » d'hommes valides, d'animaux de trait ou de véhicules, elle est susceptible d'être recouvrée en nature (comme le sont des impôts très primitifs), mais généralement perçue en argent. La plupart du temps, elle est remplacée par une « taxe de voirie », calculée en centimes additionnels aux contributions directes précédentes. Citons aussi la taxe de séjour dans les hôtels de tourisme et la taxe sur les chiens (perçue au seul profit de la commune).

Certaines taxes ont le caractère de rémunération pour services rendus, et se rapprochent aussi des « taxes administratives » (cf. p. 94) : taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe de déversement à l'égout, taxe de balayage. D'autres ont un caractère « somptuaire », par exemple les taxes sur les domestiques, sur les balcons, sur les chasses gardées, sur les cercles, sociétés et lieux de réunions, etc.

Ajoutons que, pour toutes les personnes assujetties aux contributions foncières dans la Seine, la Seine-et-Oise et la Seine-et-Marne, la loi du 2 août 1961 a institué une taxe spéciale, destinée à financer les travaux d'équipement de la région de Paris.

Sur la fiscalité locale, cf. la bibliographie citée plus haut, p. 521. — Le rendement des impôts locaux est indiqué dans la figure 34.

| Administrations de l'Etat<br>établissant les contributions et taxes | Années   |          |          |          |
|---|----------|----------|----------|----------|
|   | 1965     | 1966     | 1967     | 1968     |
| I. <i>Contributions directes</i> .....                              | 8 731,3  | 10 216,7 | 10 319,9 | 12 458,1 |
| II. <i>Contributions indirectes</i> :                               |          |          |          |          |
| A) Départements et communes .                                       | 5 771,5  | 6 278,4  | 6 584,9  | 268,9    |
| B) Fonds et établissements divers                                   | 1 885,1  | 1 050,1  | 682,3    | 445,7    |
| III. <i>Enregistrement</i> :  |          |          |          |          |
| A) Départements et communes .                                       | 604,0    | 634,0    | 657,1    | 713,3    |
| B) Fonds divers .....   | 150,6    | 159,3    | 172,0    | 184,6    |
| IV. <i>Douanes</i> .....  | 1 531,9  | 1 801,6  | 2 081,4  | 2 335,2  |
| TOTAL .....   | 18 674,4 | 20 140,1 | 20 497,6 | 16 405,8 |

FIG. 34. — Recettes fiscales  
des départements, communes et établissements locaux  
(en millions de F)

## CHAPITRE II

### LES IMPOTS SUR LA DÉPENSE

En gros, on appelle aujourd'hui « impôts sur la dépense » ce qu'on appelait autrefois « impôts indirects ». Il s'agit toujours d'impositions qui pèsent sur les revenus du contribuable, comme celles étudiées dans le chapitre précédent. Mais, au lieu de frapper ces revenus eux-mêmes, en calculant d'après eux l'imposition, sur la base d'un pourcentage, on les atteint d'une façon détournée, en imposant certains usages de ces revenus : les dépenses. On pourrait ainsi appeler les impôts sur le revenu « impôts sur le gain des revenus », et les impôts indirects, « impôts sur la dépense des revenus ».

L'impôt sur la dépense est un impôt « indirect », à trois points de vue : 1<sup>o</sup> il pèse indirectement sur les revenus, à l'occasion des dépenses faites grâce à eux ; 2<sup>o</sup> il n'est pas versé au fisc par le contribuable qui en supporte le poids, mais par un tiers : l'impôt est acquitté par le vendeur, qui en incorpore ensuite le montant dans le prix payé par l'acheteur, lequel est le véritable contribuable ; le fisc utilise ainsi le phénomène de l'incidence ; 3<sup>o</sup> il est perçu en France par l'administration des Contributions indirectes, celle-ci tirant précisément son nom des caractères précédents. Sur la technique générale de l'impôt sur la dépense, on renvoie purement et simplement aux explications données plus haut, p. 126, et surtout p. 378.

En France, à l'heure actuelle, les impôts sur la dépense sont de deux catégories. Il existe d'une part des impôts généraux sur la dépense qui frappent l'achat ou la vente de tous les produits ou services (sauf quelques exceptions particulières). Il existe d'autre part des impôts particuliers sur la dépense, qui

s'appliquent à certaines catégories de produits : par exemple, les boissons. Historiquement, les seconds sont plus anciens que les premiers : l'idée d'un impôt général sur la dépense est relativement récente (elle date de 1917), tandis que celle d'impôts pesant sur tels ou tels produits est très ancienne. Finalement, les premiers sont beaucoup plus importants que les seconds (cf. fig. 35) : les impôts généraux sur la dépense fournissent une très grande part de nos recettes fiscales (38 %, soit autant que l'ensemble des impôts sur le revenu), tandis que la part des impôts particuliers est plus réduite (20 %).

|  | Années        |               |               |               |                   |                   |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------------|-------------------|
|  | 1965          | 1966          | 1967          | 1968          | 1969 <sup>1</sup> | 1970 <sup>1</sup> |
| Taxes sur le chiffre d'affaires <sup>1</sup> ..... | 33 937        | 38 044        | 40 400        | 51 204        | 69 258            | 72 780            |
| Taxes uniques <sup>2</sup> .....                   | 2 529         | 2 610         | 2 671         | 623           | 7 697             | 8 242             |
| Contributions indirectes .....                     | 4 983         | 5 182         | 5 430         | 6 474         |                   |                   |
| Droits de douane <sup>3</sup> ..                   | 11 685        | 12 325        | 13 058        | 11 323        | 12 009            | 13 701            |
| <b>TOTAL</b> .....                                 | <b>53 134</b> | <b>58 161</b> | <b>61 559</b> | <b>69 624</b> | <b>88 964</b>     | <b>94 723</b>     |
| Taxe locale .....                                  | 5 416         | 5 912         | 6 195         |               |                   |                   |

(<sup>1</sup>) Jusqu'en 1968, T.V.A. + T.P.S.

(<sup>2</sup>) Y compris la taxe sur les transports de marchandises.

(<sup>3</sup>) Y compris la taxe intérieure sur les produits pétroliers.

(<sup>4</sup>) Prévisions.

FIG. 35. — **Produit détaillé des différents impôts sur la dépense**  
(en millions de F)

### SECTION I. — Les impôts généraux sur la dépense (taxes sur le chiffre d'affaires)

On a exposé plus haut (p. 378) les différents systèmes d'impôt général de consommation, et notamment la distinction des impôts cumulatifs et des impôts non cumulatifs. Le système français des taxes sur le chiffre d'affaires n'a pas été établi d'abord en fonction de ces distinctions. Contrairement aux

impôts sur le revenu, autour desquels les discussions théoriques ont été très vives, les impôts généraux sur la dépense ont été instaurés et modifiés de façon plutôt empirique par les gouvernements, sous la pression des besoins financiers. Cependant, l'introduction de la taxe à la valeur ajoutée en 1954 s'est faite d'une façon plus rationnelle : cet impôt moderne tend à être adopté d'ailleurs par les autres pays d'Europe.

L'année 1968 est une date à retenir pour les impôts français sur le chiffre d'affaires : à partir du 1<sup>er</sup> janvier s'applique en effet une importante réforme. La taxe à la valeur ajoutée tend à devenir le seul impôt général sur la dépense, la taxe sur les prestations de services et la taxe locale étant supprimées, ainsi que la plupart des « taxes uniques » (cf. plus loin, p. 597). Cependant, cette généralisation n'est pas absolue, on le verra. De toute façon, trois séries d'activités économiques ont toujours échappé complètement aux taxes sur le chiffre d'affaires : la vente par les agriculteurs des produits de leur exploitation, les ventes des services des professions dites libérales (médecins, avocats, architectes, etc.), les ventes ayant pour objet d'assurer une exportation directe des marchandises.

### § 1. L'ÉVOLUTION DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

L'étape décisive à cet égard a été la réforme de 1954-55 établissant la taxe à la valeur ajoutée. Avant elle, les réformes sont nombreuses et complexes : on peut cependant distinguer entre deux systèmes, celui de 1917-1920 et celui de 1936-1939.

#### A) *Le système de 1917-1920*

En 1920, la taxe sur les paiements instaurée en 1917 fut généralisée et perfectionnée techniquement, en même temps qu'elle prenait le nom nouveau de « taxe sur le chiffre d'affaires ». Peu à peu, des régimes spéciaux, dits « taxes uniques », furent créés à côté du régime général.

1<sup>o</sup> *Le régime général : la taxe sur le chiffre d'affaires.* — Tous les commerçants et industriels étaient assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires pour les produits qu'ils vendaient.

La taxe était payée par les vendeurs, mais incorporée par eux dans les prix, et supportée par conséquent en dernière analyse par les consommateurs : tel est le principe des impôts sur la dépense.

La taxe sur le chiffre d'affaires était perçue à l'occasion de chaque transaction, de chaque vente. C'était donc un impôt « en cascade » : plus un produit faisait l'objet de transactions successives, plus il supportait de charges fiscales. Ce système avantageait les « circuits courts », c'est-à-dire les produits qui passaient par un nombre minime d'intermédiaires depuis le producteur jusqu'au consommateur, et défavorisait les « circuits longs », comportant un grand nombre d'intermédiaires. Il avait donc un effet interventionniste : il tendait à gêner les intermédiaires.

2<sup>o</sup> *Les régimes exceptionnels : les taxes uniques.* — Pour certains produits, on a voulu supprimer l'effet de cascade, soit parce que certains intermédiaires puissants ont poussé à cette suppression, soit parce que cela paraissait préférable au point de vue économique (charbon). On les a donc fait échapper au régime général de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour les soumettre à des « taxes uniques ». Le terme « unique » signifiait simplement que ces taxes étaient perçues une seule fois, à un seul stade, et non pas en cascade. Ceci posé, chaque produit soustrait à la taxe sur le chiffre d'affaires avait son régime particulier de taxe unique : on peut donc dire que le caractère essentiel des taxes uniques était la multiplicité !

### B) *Le système de 1936-1939*

De 1939 à 1945 on a vécu sous un régime très complexe venant du fait qu'une réforme simplificatrice accomplie en 1936 a été désorganisée en 1939.

1<sup>o</sup> *La réforme de 1936 : la taxe à la production.* — En 1936, on supprima la taxe sur le chiffre d'affaires, et on la remplaça par une taxe à la production, qui généralisait l'ancien système antérieur des taxes uniques. Désormais, une taxe supportée une seule fois, au stade de la production en principe, remplaçait les anciennes taxes en cascade. Le système était clair et simple. Il n'allait pas durer longtemps.

2° *La réforme de 1939 : la taxe sur les transactions.* — En 1939, on a ressuscité l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires, sous le nom de taxe d'armement d'abord, ensuite de taxe sur les transactions. Mais on n'a pas supprimé la taxe à la production. Désormais, par conséquent, tous les produits supportaient en règle générale deux taxes, l'une perçue une seule fois (taxe à la production), l'autre perçue en cascade (taxe sur les transactions). La taxe sur la production elle-même se décomposait en deux, suivant les opérations : la taxe à la production proprement dite et une taxe sur les prestations de services.

3° *Taxe additionnelle et taxes uniques.* — Enfin, pour certains produits comme la viande et le vin, on a ressuscité en 1939 les anciennes « taxes uniques » : ces produits ne payaient ni la taxe à la production, ni la taxe sur les transactions, mais une seule taxe particulière. D'autre part, pour procurer des ressources aux collectivités locales, on établissait une « taxe additionnelle » à la taxe sur les transactions. On aboutissait ainsi à une extraordinaire complication.

### C) *Le système de 1954-1955*

En 1954, la taxe à la production a été remplacée par une taxe sur la valeur ajoutée. En 1955, la taxe sur les transactions a été supprimée à son tour : mais la T.V.A. n'a été étendue qu'au commerce de gros, le commerce de détail, l'agriculture et les services restant hors de son champ d'application. Jusqu'en 1968, les taxes sur le chiffre d'affaires étaient donc au nombre de trois : taxe à la valeur ajoutée, taxe sur les prestations de services et taxe locale.

1° *La taxe sur la valeur ajoutée.* — On a défini plus haut (p. 380) la notion de taxe sur la valeur ajoutée, qui est un impôt non cumulatif. La T.V.A. française frappe les ventes et les importations. Exceptionnellement, elle peut aussi frapper ce qu'on appelle des « livraisons à soi-même » : par exemple, la fabrication par une entreprise d'emballages destinés à l'expédition de ses propres produits. On n'a pas voulu que cette sorte d'intégration soit favorisée.

En principe, la T.V.A. devait être perçue du début de la fabrication d'un produit jusqu'au moment où le produit parvient dans les mains du consommateur. Mais, jusqu'à la réforme de 1966-1968 il n'en a pas été ainsi. On a exclu les ventes au détail du champ d'application de la T.V.A. qui n'allait donc que jusqu'au stade du commerce de gros, encore que les grossistes puissent s'y soustraire en optant pour le régime de la taxe locale. Cependant la T.V.A. s'étendait parfois au commerce de détail, dans le cas des entreprises commerciales intégrées. D'un autre côté, on n'a pas voulu intégrer l'agriculture dans la T.V.A. : les produits agricoles ne sont fiscalisés au point de vue de la taxe à la valeur ajoutée que lorsqu'ils entrent dans un circuit industriel, par exemple lorsqu'ils entrent dans une fabrication de conserves. Dans le cas des agriculteurs comme dans le cas des petits commerçants, on a voulu favoriser des catégories sociales électoralement puissantes.

2° *La taxe sur les prestations de service.* — La taxe sur les prestations de services frappe les personnes vendant des biens incorporels : par exemple les coiffeurs, les chauffeurs de taxis, les transporteurs, etc. Il faut qu'ils vendent leurs services à des clients, non qu'ils les rendent en échange d'un salaire à un patron (comme le fait une secrétaire, un domestique, etc.).

Au sens fiscal, on considèrerait de plus comme prestataires de services : 1° ceux qui louent des biens corporels (loueurs d'automobiles, de bateaux ; loueurs de murs pour affichage ou enseignes, etc.) ; 2° les agents d'affaires faisant des recouvrements pour autrui ; 3° les lotisseurs, marchands de biens, vendeurs de collections ; 4° les entrepreneurs de travaux, faisant des actes de production sur des biens dont ils ne sont pas propriétaires ; 5° les entrepreneurs de réparations, etc. De plus, certains artisans pouvaient opter pour la T.P.S. au lieu de la T.V.A.

La taxe sur les prestations de services — pas plus que les autres taxes sur le chiffre d'affaires — ne pèse pas sur les prestations de services dits « libéraux ». La définition de ceux-ci est assez difficile : ce sont les services rendus par les médecins, les avocats, les notaires, etc. On considère que ces services ont un caractère personnel plus accentué de la part de celui qui les rend, les autres portant plutôt sur des choses ou des travaux

matériels, et engageant moins la personnalité. On retrouve là une traduction sur le plan fiscal d'une distinction entre le travail « manuel » et le travail « intellectuel », qui est critiquable à bien des égards.

La grande différence entre la taxe sur les prestations de service et la T.V.A., c'est que la taxe sur les prestations de services était cumulative : elle ne comportait pas la déduction des taxes payées antérieurement. En particulier, la T.V.A. payée sur les produits utilisés par les assujettis à la T.P.S. n'était pas déductible par eux de celle-ci.

3° *La taxe locale.* — La taxe locale était un impôt perçu au profit des collectivités locales (communes et départements). Mais elle était trop liée aux deux autres taxes sur le chiffre d'affaires pour qu'on ne la rapproche pas de celles-ci.

Elle pesait en principe sur les ventes de détail faites par les commerçants. Mais elle frappait aussi certaines ventes de détail à la consommation de produits échappant alors à la T.V.A. : produits agricoles à l'état naturel ou légèrement transformés et boissons dites « hygiéniques ». Les grossistes, normalement assujettis à la T.V.A. pouvaient aussi opter pour la taxe locale. Les artisans — qu'on a toujours favorisés pour des raisons surtout électorales — étaient aussi, bien que producteurs, imposés normalement à la taxe locale. Enfin, certains prestataires de services exonérés de la T.P.S. étaient assujettis à la taxe locale : représentants de commerce, entreprises de spectacles, cafés et restaurants, hôtels et logements meublés, etc.

Comme la taxe sur les prestations de services, la taxe locale ne comportait pas de déduction des impôts payés aux stades antérieurs : mais son taux très faible rendait supportable cet effet de cumul. Avant 1959, la plus grande partie de la taxe locale était versée à un fonds de péréquation, qui en répartissait le produit entre les collectivités locales. La réforme du 7 janvier 1959 a ensuite décidé que 75 % du produit de la taxe locale serait versé à la commune sur le territoire de laquelle siégeaient les entreprises assujetties : ce qui accroissait la décentralisation. Le quart restant seulement était réparti par le fonds national de péréquation (70 % pour les départements, et 30 % pour les communes afin d'aider les plus pauvres).

§ 2. LE SYSTÈME ACTUEL :  
LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La loi du 6 janvier 1966, applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1968, a supprimé la taxe sur les prestations de services et la taxe locale (plus un certain nombre de taxes uniques : cf. plus loin, p. 597) et a généralisé en principe la taxe sur la valeur ajoutée, qui devient le seul impôt général sur la dépense. Cependant, les agriculteurs ne sont soumis qu'exceptionnellement à la nouvelle T.V.A., et les commerçants de détail et les artisans bénéficient de systèmes forfaitaires peu compatibles avec le système de la T.V.A.

La taxe sur la valeur ajoutée correspond au modèle d'impôt non cumulatif que nous avons décrit plus haut (p. 379). Cependant, malgré son nom, elle n'est pas exactement établie sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire sur la différence de valeur entre le produit livré et son coût de fabrication : on ne fait pas peser la taxe sur la différence des valeurs, mais sur la totalité de la valeur du produit livré, en déduisant ensuite la taxe déjà payée sur les éléments du coût de fabrication. Ainsi, « la déduction n'est pas opérée chiffre d'affaires sur chiffre d'affaires, mais impôt sur impôt » (Lucien Mehl).

L'originalité de la T.V.A., c'est que la déduction de l'impôt payé aux stades antérieurs porte non seulement sur la livraison de la matière première incorporée dans le produit (comme c'était le cas dans notre exemple simplifié de la p. 380) mais également sur les opérations d'investissement qui ont permis la fabrication du produit (par exemple, la construction de l'usine, l'achat des machines de fabrication, etc.). De cette façon, l'impôt est totalement neutre : il ne joue pas sur la structure du circuit économique ; il ne joue pas non plus sur le choix des investissements, choix guidé exclusivement par des considérations économiques.

A) *Les personnes imposables*

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 1968, la T.V.A. s'applique en principe à toutes les opérations de ventes de marchandises ou de services. Cependant les agriculteurs y échappent encore, sauf

s'ils préfèrent eux-mêmes y être assujettis. On peut ainsi distinguer les assujettis obligatoires et les assujettis à titre facultatif.

a) LES ASSUJETTIS OBLIGATOIRES. — La taxe sur la valeur ajoutée s'appliquait primitivement aux producteurs et aux importateurs, les commerçants étant assujettis à la taxe locale, et les prestataires de services à la T.P.S. Aujourd'hui, ces deux dernières taxes ont disparu, et tout le monde est assujetti à la T.V.A.

1<sup>o</sup> *Les anciens assujettis.* — Les anciens assujettis étaient principalement les « producteurs », les importateurs et les entrepreneurs de travaux immobiliers, plus certaines catégories exceptionnelles de commerçants qu'on examinera plus loin. Tous demeurent naturellement assujettis à la nouvelle T.V.A. Mais les difficultés que posait leur distinction avec les commerçants et les prestataires de services, alors non assujettis à la T.V.A., ont à peu près disparu. Elles subsistent seulement quand les taux de T.V.A. applicables ne sont pas les mêmes.

La difficulté principale concernait la notion de « producteur ». La définition fiscale du producteur est plus large que celle du langage courant. Est producteur vis-à-vis de la T.V.A., toute personne physique ou morale qui effectue à titre principal ou à titre accessoire l'une des quatre opérations suivantes : « fabriquer, façonner, transformer un objet ou en assurer la présentation commerciale ». Les trois premières seules correspondent rigoureusement à la notion courante de producteur. La quatrième se rapproche de la notion de commerçant : les difficultés principales surgissaient à son propos. Prenons le cas d'une eau de Cologne, reçue en bonbonnes par un commerçant : s'il la met tout simplement en bouteilles comme eau de Cologne ordinaire, pour la vendre aux clients, il n'était pas assujetti à la T.V.A. avant le 1<sup>er</sup> janvier 1968 ; mais s'il la mettait en flacons de luxe portant sa marque, il faisait un acte de production au sens fiscal du terme, et il relevait de la T.V.A.

2<sup>o</sup> *Les nouveaux assujettis.* — Les nouveaux assujettis à titre obligatoire sont les commerçants, les prestataires de ser-

vice et les coopératives agricoles (on examinera ci-après le cas de ces dernières, à propos de l'assujettissement des agriculteurs).

Avant 1968, les commerçants n'étaient pas soumis à la T.V.A., sauf les négociants en boisson, les magasins à succursales multiples et les grossistes (ces derniers pouvaient opter pour la taxe locale). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1968 au contraire, tous les commerçants sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe locale ayant été supprimée. Des mesures transitoires ont été prises pour leur permettre la déduction de la T.V.A. incluse dans les stocks constitués et les investissements réalisés avant cette date. Pour les stocks la déduction est totale, mais étalée sur cinq ans. Pour les investissements la déduction ne porte que sur une partie des achats effectués en 1967 (et en 1968).

D'autre part, la taxe sur les prestations de services ayant été supprimée elle aussi à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1968, ceux qui l'acquittaient sont maintenant soumis à la T.V.A. Les artisans prestataires de services bénéficient cependant de mesures spéciales : on leur applique le taux de 13 % et un système de décote (cf. plus loin, p. 595).

b) LES ASSUJETTIS FACULTATIFS : LES AGRICULTEURS. — Avant 1968, toute une série de contribuables pouvaient opter entre la T.V.A. ou, selon le cas, la taxe sur les prestations de services ou la taxe locale. Bien que le taux en fut plus élevé, la T.V.A. pouvait être avantageuse, en permettant la déduction des impôts payés antérieurement. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1968, la taxe sur les prestations de services et la taxe locale ayant disparu, ces options n'existent plus. Mais une option nouvelle a été établie en faveur des agriculteurs.

1<sup>o</sup> *Les agriculteurs optants.* — Seules, les coopératives agricoles sont soumises obligatoirement à la T.V.A. Les autres exploitants agricoles peuvent cependant opter pour ce régime, ou rester en dehors du système. S'ils optent pour la T.V.A. ils doivent remplir la plupart des obligations de comptabilité qui pèsent sur les autres assujettis. L'absence de comptabilité fait que la plupart des moyens et petits agriculteurs ne sont pas soumis à la T.V.A.

L'option n'est plus entre la T.V.A. et un autre impôt,

mais entre la T.V.A. et l'absence d'impôt. A première vue, il paraît surprenant qu'on puisse choisir la première solution. C'est oublier que la T.V.A. est un impôt non cumulatif, qui comporte à chaque stade la déduction de l'impôt payé au stade précédent. L'agriculteur qui vend directement au consommateur, au marché, n'a évidemment pas intérêt à opter pour la T.V.A. : car le produit supporterait alors un impôt dont il serait totalement exonéré sans cela. Mais cette agriculture-là est restreinte dans l'économie moderne. Quand un agriculteur vend à quelqu'un qui revend lui-même, l'option est entre une T.V.A. payée en une seule fois par celui-ci, ou une T.V.A. payée en deux fois : partie par l'agriculteur, partie par le revendeur.

La seconde solution est plus avantageuse, parce qu'elle permet la déduction de la T.V.A. que l'agriculteur a lui-même supportée sur ses achats de semences, d'engrais, de matériel agricole, etc., déduction qui n'est pas possible dans le cas contraire. L'avantage est si grand que la loi a dû prévoir une compensation pour les agriculteurs non optants.

2<sup>o</sup> *Les agriculteurs non optants.* — Seuls, les agriculteurs pratiquant la vente directe au consommateur ont intérêt à ne pas opter pour la T.V.A. Mais les autres ne peuvent opter qu'en tenant une comptabilité. La plupart d'entre eux se refusent à le faire, parce qu'ils tiennent à dissimuler leurs revenus, et aussi parce qu'ils n'ont souvent pas la formation suffisante pour cela.

Pour qu'ils ne soient pas trop désavantagés par le refus d'option, on a établi en leur faveur un système de remboursement forfaitaire de la T.V.A. qu'ils ont acquittée sur leurs achats de semences, engrais, matériel agricole, etc. Ce remboursement est calculé d'après le montant des ventes : il est égal à 2, 3 ou 4 % de ce montant, suivant les cas. Le système est très critiquable. Il a le défaut de favoriser les agriculteurs qui ne font aucun investissement et qui ne modernisent pas leurs entreprises. Un système de remboursement sur présentation des factures d'achat eût été meilleur. Il aurait eu aussi l'avantage de préparer les agriculteurs à entrer dans le système général de l'impôt de consommation.

## B) *Les matières imposables*

Deux séries de problèmes doivent être examinées à cet égard : d'une part, la nature des opérations imposables, d'autre part, les modes d'évaluation de la matière imposable.

a) **LES OPÉRATIONS IMPOSABLES.** — L'opération imposable normale est la vente du produit ou du service par la personne dont l'activité est assujettie à la T.V.A. Mais parfois c'est l'achat du produit, ou la livraison à soi-même, ou d'autres opérations, qui sont imposables à la T.V.A.

1° *La vente.* — Normalement, le redevable légal de la T.V.A. est le vendeur. Il incorpore la T.V.A. dans le prix de l'objet vendu, et la charge réelle de celle-ci pèse donc sur l'acheteur, selon le mécanisme normal des impôts indirects. La plupart du temps il s'agit de la vente d'un produit. Mais il peut s'agir aussi de la vente d'un service, dans le cas de l'entrepreneur de travaux immobiliers, du prestataire de service, du façonnier, etc.

2° *L'achat.* — Exceptionnellement, c'est l'acheteur et non le vendeur qui doit acquitter la T.V.A. entre les mains du fisc. Le cas le plus fréquent à cet égard est celui des biens importés. On a dit que toutes les importations relèvent de la T.V.A. : la taxe est due alors par l'importateur, c'est-à-dire l'acquéreur. La perception en est d'ailleurs faite, pour des raisons pratiques, par l'administration des douanes, en même temps que celle des droits de douanes. Ensuite, lorsqu'on revendra les marchandises importées, on déduira la T.V.A. ainsi perçue.

3° *Les autres opérations imposables.* — Quelques autres opérations, assimilées fiscalement à la vente ou à l'achat, sont imposables à la T.V.A. Tel est le cas de l'échange (chaque produit échangé est taxé de son côté). Tel est le cas du prêt à la consommation, celui de la cession de marchandises, et en général, de toute transaction portant transfert de propriété d'un bien corporel.

D'autre part, la loi du 15 mars 1963 soumet à la T.V.A., même lorsqu'elles revêtent un caractère civil, et quelles que soient les personnes qui les effectuent, les opérations de construction d'immeubles réservés à l'habitation pour les trois quarts

au moins de leur superficie. En contrepartie, ces opérations ne sont plus frappées par des droits d'enregistrement. Désormais, les ventes de logements neufs seront soumises exclusivement à la T.V.A., cette taxe frappant l'ensemble du prix de vente, même si les droits immobiliers sont représentés par des actions ou des parts sociales.

Il s'agit là d'une réforme hardie, mais d'application difficile, dont l'objet est de supprimer certaines distorsions et certaines anomalies. Sous le régime antérieur, en effet, la charge fiscale grevant le prix d'un immeuble d'habitation pouvait varier dans des proportions importantes selon les procédés juridiques et commerciaux adoptés (par exemple, suivant que l'opération de construction était réalisée par un particulier, une société en nom collectif ou une société anonyme).

b) L'ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE. — La matière imposable à la T.V.A. peut être déterminée de deux façons : par évaluation forfaitaire, par évaluation réelle.

1<sup>o</sup> *L'évaluation réelle.* — Normalement, la matière imposable à la T.V.A. est évaluée à sa valeur réelle. Le principe est alors que le contribuable paie la T.V.A. sur le prix de vente du produit, mais qu'il déduit la T.V.A. qui a été déjà payée au stade antérieur, c'est-à-dire sur le prix d'achat du produit. Les systèmes forfaitaires déforment le mécanisme de la taxe à la valeur ajoutée, en rendant plus difficile la détaxation en amont ou en aval.

2<sup>o</sup> *L'évaluation forfaitaire.* — Il existe malgré tout pour la T.V.A. un système de forfait analogue à celui de l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux) : d'après le chiffre d'affaires du contribuable, qu'il déclare au fisc, celui-ci évalue forfaitairement le montant des ventes. Le champ d'application du forfait a été élargi par la réforme de 1966-68, car beaucoup de commerçants ou de prestataires de services en bénéficient.

Peuvent bénéficier du régime du forfait, les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 F pour les ventes ou 125 000 F pour les prestations de services s'ils ne sont ni des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, ni des entreprises ayant exercé leur activité depuis moins d'un

an : mais ils peuvent toujours opter pour le bénéfice réel.

Le forfait est établi comme en matière de B.I.C. Si le contribuable n'accepte pas le chiffre proposé par l'inspecteur, on va devant la Commission départementale. Valable pour deux ans, le forfait n'est fixé qu'au début de la seconde année, les acomptes de la première année étant versés sur la base du forfait précédent. Les obligations des contribuables comportent la tenue d'un registre d'achat et le dépôt d'une déclaration annuelle valable à la fois pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le chiffre d'affaires. La déduction de la T.V.A. payée au stade antérieur est donc également forfaitaire.

### C) *Le régime des déductions*

La T.V.A. est une taxe en cascade : mais, à chaque fois qu'elle est payée, on déduit la taxe déjà payée au stade précédent. Ce système des « paiements fractionnés » a été établi en 1948 d'une façon partielle (la déduction ne s'appliquant pas aux achats de biens d'exploitation, donc aux investissements) ; auparavant, les ventes entre producteurs étaient faites en « suspension de taxe », jusqu'au producteur final, c'est-à-dire jusqu'à celui qui vendait au consommateur. Le système des paiements fractionnés a été généralisé en 1954. Il est complexe, car il suppose qu'à chaque stade le vendeur calcule la taxe sur la totalité du prix de vente, mais déduise celle qui a été déjà payée au stade antérieur.

a) LES ÉLÉMENTS DÉDUCTIBLES. — L'ancienne distinction des déductions « physiques » et des déductions « financières » a été remplacée par une nouvelle distinction, d'ailleurs voisine.

1° *Les déductions portant sur des biens autres que les immobilisations et sur les services.* — Elles concernent d'abord les matières premières ou les produits entrant dans la composition du produit vendu, ainsi que l'énergie dépensée pour sa fabrication et les matières qui, sans entrer dans le produit fini, sont consommées au cours de l'opération de fabrication (par exemple : acide sulfurique utilisé pour le décapage des métaux). Elles concernent aussi toutes les fournitures représentant des frais

généraux de l'entreprise et les services utilisés pour les besoins de l'exploitation.

2° *Les déductions portant sur des immobilisations.* — Ces déductions concernent essentiellement l'outillage, les machines, les bâtiments, c'est-à-dire les investissements. La déduction des investissements se fait sur la base de leurs amortissements annuels. Avant que ces déductions ne fussent admises, les investissements se trouvaient défavorisés, car ils étaient taxés deux fois : une première fois, au moment où l'entreprise les effectuait (la T.V.A. frappant aussi l'outillage vendu à l'entreprise, les bâtiments fabriqués pour elle, etc.) ; une deuxième fois, au moment où l'entreprise vendait elle-même les produits fabriqués grâce à eux, puisque le prix de vente de ces produits comportait une part d'amortissement des investissements.

b) **LES LIMITES DES DÉDUCTIONS.** — Deux règles fondamentales viennent limiter les déductions ainsi définies : la règle du « butoir », la règle de la taxation des ventes. De plus, il existe quelques exclusions particulières portant sur certains produits (par exemple les produits pétroliers) et une exclusion générale visant les biens qui ne sont pas nécessaires aux besoins de l'exploitation.

1° *La règle de « l'imputation ».* — Les déductions s'opèrent par voie d'imputation sur l'impôt dont on est ou dont on sera redevable, mais non par voie de remboursement ou de transfert. Ainsi, lorsque le montant de la taxe déductible excède celui de la taxe due, le redevable bénéficie non d'une restitution, mais d'un simple crédit d'impôt.

A première vue, une telle hypothèse semble purement théorique : comment la taxe antérieure pourrait-elle être supérieure à la taxe à payer actuellement, puisque la première porte sur les éléments entrant dans le coût de production, alors que la seconde porte sur le prix de vente ? — Normalement, en effet, le prix de vente est supérieur au coût de production ; donc la taxe qui le frappe est également supérieure. En réalité, il y a pas mal d'hypothèses où le cas peut se présenter : par exemple, la perte ou le vol de marchandises, les marchandises impayées, les marchandises revendues à perte.

Il faut mettre à part l'hypothèse où les ventes supportent

un taux réduit de T.V.A. alors que les achats correspondants ont été frappés aux taux pleins. Dans ce cas, la déduction ne peut pas aboutir à rendre le contribuable créancier de la différence, en vertu de la règle dite du « butoir ». Cette règle est d'ailleurs critiquable. Elle ne correspond pas à la logique de la T.V.A. Elle limite les possibilités d'interventionnisme fiscal par discrimination des tarifs.

2° *La règle de la taxation des ventes.* — On ne peut déduire la taxe frappant les éléments du produit vendu que dans la mesure où la vente de celui-ci est elle-même passible de la T.V.A. Règle d'évidence : puisqu'il s'agit d'une « déduction », il faut évidemment être soumis à la T.V.A. pour pouvoir déduire la taxe payée en amont. Cette règle comporte cependant une exception : au cas d'exportation, la vente de la marchandise est exonérée de la T.V.A. ; cependant, on pourra pratiquer la déduction.

La règle de la taxation des ventes comporte deux applications principales. En premier lieu, si l'activité d'une entreprise n'est que partiellement soumise à la T.V.A., alors qu'elle utilise son matériel d'exploitation pour la totalité de son activité, les déductions concernant ce matériel ne seront possibles qu'au prorata de l'activité soumise à la T.V.A. (règle dite « du prorata »). En second lieu, si les biens ayant donné lieu à déduction font l'objet d'une vente ou d'une cession, ou s'ils cessent d'être utilisés pour des activités imposables, il y a lieu au reversement total ou partiel des déductions les concernant (règle dite du reversement).

c) LE MÉCANISME DES DÉDUCTIONS. — Le paiement de la T.V.A. se fait par relevés mensuels, à propos desquels est faite une déduction provisoire, la déduction définitive jouant dans le cadre de l'année.

1° *Les relevés mensuels ou trimestriels.* — Chaque mois, l'assujéti à la T.V.A. adresse au directeur départemental des Contributions indirectes un relevé indiquant le montant des opérations taxables à la T.V.A. et le montant des déductions autorisées. Les déductions doivent correspondre aux taxes figurant sur les factures d'achat du mois précédent (du mois en cours pour les investissements). Si le montant des taxes

exigibles ne dépasse pas un certain plafond, les relevés sont trimestriels et non pas mensuels.

2° *La régularisation annuelle et ses limites.* — Si, un mois donné, le montant des déductions est supérieur à celui de la T.V.A., le contribuable peut reporter ce crédit sur les relevés postérieurs. Dans le cadre de l'année, des régularisations interviennent qui tiennent compte de différents éléments : cession de biens, disparition de marchandises, application du « butoir », etc.

#### D) *Les taux de la T.V.A.*

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1968, la T.V.A. a quatre taux distincts : un taux normal, un taux intermédiaire, un taux réduit et un taux majoré. Mais il existe de plus des réductions ou décotes et des exonérations.

a) **LES QUATRE TAUX.** — Les taux de la T.V.A. ont fait l'objet de fréquentes manipulations et leur multiplicité pose des problèmes d'application délicats.

1° *Les taux en vigueur.* — Jusqu'en 1969, il fallait distinguer entre les taux nominaux et les taux réels car la T.V.A. avait la particularité de s'appliquer sur le prix des marchandises taxe comprise : c'est-à-dire qu'elle s'appliquait à la fois sur le prix proprement dit et sur elle-même. La formule

$$Tr = \frac{Tl \times 100}{100 - Tl}$$

(où *Tr* représente le taux réel et *Tl* le taux légal) permettait de calculer le taux hors taxe à partir du taux taxe comprise. La loi de finances pour 1970 a mis fin à ce système, les taux légaux devenant des taux réels, hors taxe.

Le taux normal est de 23 % ; il s'applique en l'absence de dispositions contraires. Le taux « intermédiaire » est de 17,6 % : il s'applique aux activités artisanales, à la construction de logements, à l'énergie, aux boissons et à certains produits alimentaires transformés. Le taux réduit est de 7,5 % : il porte sur la plupart des produits agricoles transformés ou non.

Le taux majoré de 33 1/3 % s'applique à certains produits particuliers énumérés de façon limitative, qui sont considérés

comme des produits de luxe ou des produits de seconde nécessité : fourrures, bijouterie, parfumerie, appareils de photos, caméras, électrophones, postes de radio et de télévision, articles de fantaisie ou de sport, automobiles, etc.

Avant la réforme de 1968, le taux normal, hors taxe, était de 25 %. L'élargissement de l'assiette de l'impôt a donc permis d'en réduire le montant pour les anciens assujettis, qu'on a donc favorisés. Un relèvement des taux a eu lieu en décembre 1968, parallèlement à la suppression de la taxe sur les salaires pour les assujettis à la T.V.A.

2° *L'application des taux multiples.* — La multiplicité des taux de la T.V.A. pose le problème de la ventilation des affaires réalisées entre les quatre taux, lorsqu'une même entreprise a des activités diverses, relevant de plusieurs taux. Dans les entreprises industrielles, la comptabilité permet en général de procéder à cette ventilation sans trop de complexité. Au contraire, chez les commerçants et artisans, les ventes font généralement l'objet d'un paiement comptant, et donnent lieu à une inscription journalière globale, même si elles portent sur des produits soumis à des taux différents. On a donc établi une ventilation forfaitaire des marges bénéficiaires par catégories de produits soumis à des taux différents de T.V.A. Elle est d'ailleurs complexe.

b) **LES RÉDUCTIONS OU EXONÉRATIONS.** — Il existe de plus certaines réductions d'impôts, et même certaines exonérations.

1° *Les exonérations.* — Il y a d'abord des exonérations particulières à certaines catégories d'entreprises : par exemple les entreprises de spectacles et les journaux. La plupart ont été supprimées par la réforme de 1966-68.

Il y a ensuite une exonération générale au profit des petits contribuables. La T.V.A. n'est pas recouvrée si elle n'atteint que 1 200 F.

2° *Les réductions.* — La T.V.A. fait d'autre part l'objet d'une réduction (ou « décote ») pour les contribuables un peu moins petits : lorsque son montant est compris entre 1 200 F et 4 800 F, en règle générale, ou entre 1 200 F et 12 100 F pour les artisans, qui conservent ainsi une partie de leurs avantages fiscaux traditionnels.

La décote a un caractère de dégressivité. On part ainsi d'un taux d'imposition nul jusqu'à 1 200 F, pour atteindre par étapes les taux normaux à partir de 4 800 F ou de 12 100 F.

Les exonérés ou « décotés » sont autorisés cependant à facturer eux-mêmes la T.V.A. au taux plein, à condition de conserver le double de leurs factures. Ils collectent ainsi un impôt qu'ils ne restituent pas au fisc ou qu'ils ne restituent qu'en partie, ce qui est assez scandaleux.

Sur les taxes sur le chiffre d'affaires en France, cf. avant tout les deux petits livres du promoteur de la T.V.A. : M. LAURÉ, *La taxe à la valeur ajoutée*, 1953, et *Au secours de la T.V.A.*, 1957. Comme ouvrages généraux, cf. J. R. et J. C. KAUFFMANN et M. EBRARD, *Les taxes sur le chiffre d'affaires*, 1953, et l'ouvrage ancien, mais intéressant quant aux origines des taxes sur le chiffre d'affaires, d'E. ALLIX et M. LECERCLÉ, *Les contributions indirectes*, 1930 ; on peut conseiller également l'ouvrage de M. FRAPSCAUCE (Bordeaux, 1955) et le n° 82 de *Statistiques et études financières*. — Sur les inégalités fiscales en la matière, cf. J. MONTEIL, *Les privilèges fiscaux et la T.V.A.* (*Revue de science et de légis. financ.*, 1958, p. 279). — Sur la taxe locale, cf. l'article de L. DUBOIS (*Rev. de Sc. fin.*, 1964, p. 793). — Sur la fiscalité étrangère, cf. l'ouvrage de J. R. VAN WYHENDALE, cité plus haut, p. 543. — Sur la théorie générale des taxes sur le chiffre d'affaires, cf. les bibliographies des pp. 127 et 396.

## SECTION II. — Les impôts particuliers sur la dépense

On va étudier ici les impôts qui pèsent sur telle ou telle dépense particulière, qui frappent l'achat ou la vente de telle ou telle catégorie de produit ou de services : viandes, vins, alcools, etc. Ils sont de deux catégories : les contributions indirectes, et les droits de douanes.

### § 1. LES CONTRIBUTIONS INDIRECTES

On appelle « contributions indirectes » en France, les impôts particuliers sur la dépense autres que les droits de douanes : en réalité, tous les impôts sur la dépense sont « indirects » et tous sont des « contributions », ce dernier mot étant synonyme d'impôts. Le terme « contributions indirectes » est le vieux nom des impôts sur la dépense ; il servait à les désigner quand ils étaient seulement des impôts particuliers, quand n'existaient pas encore d'impôts généraux pour la dépense. On l'a donc conservé pour désigner ces impôts particuliers.

### A) *Les taxes uniques*

La plupart des contributions indirectes sont de vieux impôts. Il faut mettre à part cependant les « taxes uniques », contributions indirectes récentes établies en même temps que les taxes sur le chiffre d'affaires. Mais la plupart ont disparu à la suite de l'extension de la T.V.A.

a) LA NOTION DE TAXE UNIQUE. — Les taxes uniques présentent deux caractères : 1<sup>o</sup> elles sont non cumulatives, parce qu'établies à un seul stade de commercialisation ; 2<sup>o</sup> elles sont « spécifiques » et non *ad valorem*.

1<sup>o</sup> *Le caractère non cumulatif*. — On a vu, en étudiant l'histoire des impôts français sur la dépense, que lors de l'établissement en 1917-1920 de la taxe générale sur le chiffre d'affaires, alors taxe en cascade, cumulative, on a voulu supprimer pour certains produits l'effet de cumul, soit parce que certains groupes d'intérêts poussaient en ce sens, soit parce que cela paraissait préférable au point de vue économique (charbon). Pour ces produits, on a donc établi des taxes perçues à un seul stade, dites « taxes uniques ». Ce régime des taxes uniques a survécu dans quelques cas, aux différentes réformes des impôts sur la dépense, et même à la création de la T.V.A.

2<sup>o</sup> *Le caractère de taxes spécifiques*. — Les taxes uniques ne sont pas calculées en pourcentage du prix des marchandises : elles ne sont pas des taxes « *ad valorem* », mais des taxes « spécifiques », calculées d'après le poids, la dimension ou la quantité des produits. La taxe sur les vins est de 17,50 F l'hectolitre (25,50 F pour les vins à appellation contrôlée et 55 F pour les champagnes), la taxe sur les cidres et poirés de 6 F l'hectolitre, la taxe sur les viandes de 0,625 F le kilogramme, etc. Ces chiffres ont, pour le contribuable, l'avantage de ne pas suivre automatiquement la hausse des prix.

b) LA DISPARITION DES TAXES UNIQUES. — La réforme de la T.V.A. de 1966-68 a fait disparaître la plupart des taxes uniques.

1<sup>o</sup> *Les taxes uniques avant la réforme de 1966-68.* — Avant la réforme de la T.V.A., il existait d'abord d'anciennes taxes uniques, datant d'avant guerre : 1<sup>o</sup> la taxe sur les vins ; 2<sup>o</sup> la taxe sur les « cidres, poirés et hydromels » ; 3<sup>o</sup> la taxe sur les viandes (perçue à la sortie des abattoirs, par vignettes). A ces taxes traditionnelles se sont ajoutées en 1955 une taxe unique sur le café, et une taxe unique sur le thé. Leur originalité est d'être perçues par l'administration des douanes, au moment de l'importation des marchandises (comme cela se fait d'ailleurs pour la T.V.A. perçue à l'importation).

2<sup>o</sup> *Les taxes uniques après la réforme de 1966-68.* — A la suite de la réforme de 1966-68, la taxe unique sur les vins, la taxe sur les cidres, poirés et hydromels, et les taxes sur le café et le thé ont été supprimées, ces produits étant soumis à la T.V.A. Quant à la taxe sur la circulation des viandes, elle a été, elle aussi, supprimée, à compter du 1<sup>er</sup> décembre 1968.

### B) *Les impôts sur l'alcool et les boissons alcooliques*

Les impôts sur l'alcool et les boissons alcooliques représentent les deux tiers du rendement des contributions indirectes. A leur égard, le point de vue fiscal, longtemps considéré uniquement, se combine aujourd'hui avec un interventionnisme social : on cherche, pour des raisons de santé, à limiter la consommation de l'alcool. Les impôts sur l'alcool et les boissons alcooliques donnent lieu à des méthodes particulières de contrôle, pour éviter la fraude. Ils se cumulent avec les taxes sur le chiffre d'affaires.

a) *LES DIFFÉRENTS IMPOTS.* — On distinguera les impôts de consommation sur l'alcool et les impôts de circulation sur les boissons alcooliques.

1<sup>o</sup> *Les impôts de consommation sur l'alcool.* — L'alcool est soumis à un impôt de consommation, qui est dû au moment où le produit est enlevé pour être livré au consommateur. L'impôt est « spécifique » et non « ad valorem » : son tarif est établi par hectolitre d'alcool pur (les produits imposés contenant une proportion variable d'alcool pur ; la loi impose d'ailleurs des minima à cet égard : 50<sup>o</sup> pour les produits de parfums).

merie, 15° pour les liqueurs et apéritifs, 30° pour les autres « spiritueux »). Les taux sont variables selon la nature des produits alcoolisés : ils varient actuellement de 120 F (pour les médicaments) à 2 000 F (spiritueux autres que les rhums). L'impôt pèse sur tous les produits alcoolisés, autres que les vins.

Il existe deux catégories d'exonérations. Les unes concernent certaines utilisations de l'alcool, qu'on veut favoriser (fabrication du vinaigre, carburation des moteurs à la place de l'essence, exportation). Les autres concernent certains producteurs d'alcool : les « bouilleurs de cru ». On appelle ainsi les propriétaires et exploitants agricoles qui distillent les fruits et produits provenant exclusivement de leurs récoltes. Ils bénéficient d'un privilège comportant : 1° le droit à distiller en franchise 10 litres d'alcool pur par an ; 2° une remise de 10 % des droits sur l'excédent de leur production d'alcool, s'il est destiné à la consommation familiale.

Ce fameux « privilège des bouilleurs de cru » n'a pas d'autre justification que l'attachement que lui portent les privilégiés et la puissance électorale de ceux-ci : bien que tous les députés soient persuadés de sa nocivité, le Parlement ne s'est pas résolu à le supprimer. Cependant, une ordonnance de 1960 a prévu la disparition progressive du privilège, qui devient un droit personnel et s'éteint avec la personne qui en est titulaire. L'attachement des « bouilleurs » à ce privilège correspond lui-même à une mentalité arriérée, reflet d'une civilisation de sous-développement, où l'alcool, moyen d'évasion essentiel pour les pauvres, a une valeur quasi mystique, et où le droit de produire est donc signe d'une puissance. Le privilège des bouilleurs de cru est l'une des sources principales de l'alcoolisme rural.

2° *Les impôts de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels.* — Les vins, cidres, poirés et hydromels n'acquittent pas les impôts précédents sur la consommation de l'alcool. Ils sont soumis à un autre impôt, plus léger : 9 F par hectolitre pour les vins et 3,10 F pour les « cidres, poirés et hydromels ». L'impôt est dû à l'enlèvement des boissons, qui ne peuvent être mises en route qu'avec un titre de mouvement, compor-

tant paiement de l'impôt : on peut ainsi payer celui-ci plusieurs fois, s'il y a plusieurs déplacements. Les récoltants ne paient pas l'impôt pour les boissons provenant de leurs récoltes, et destinées à la consommation sur place ou dans un rayon limité : c'est un peu l'équivalent du privilège des bouilleurs de cru ; mais la portée de l'exemption est plus limitée financièrement, et moins grave pour la santé publique.

3<sup>o</sup> *Les autres impositions des boissons.* — La T.V.A., au taux intermédiaire, vient s'ajouter aux droits de circulation. Les autres boissons, alcoolisées ou non, sont également soumises à la T.V.A. au taux intermédiaire. Il existe, en outre, un droit spécifique de 3,50 F par hectolitre pour les eaux minérales et de 4,50 ou 8 F pour les bières, selon leur degré d'alcool.

b) **LES MÉTHODES DE CONTROLE.** — Les impôts sur l'alcool et les boissons alcooliques mettent en jeu une série de contrôles particuliers, qu'il convient de décrire sommairement.

1<sup>o</sup> *Les contrôles à la production.* — Les entreprises industrielles de distillation sont soumises à « l'exercice » : c'est-à-dire à une surveillance permanente de l'administration. Il y a, de plus, des visites périodiques et des examens des comptes. L'installation des usines fait l'objet d'une réglementation spéciale ; la « dénaturation » (qui rend l'alcool impropre à la consommation de bouche et le fait bénéficier d'impôts plus légers) est très sévèrement contrôlée.

Les distillateurs ambulants ne peuvent être autorisés à exercer leur profession que par arrêté préfectoral ; les alambics (dont la fabrication est contrôlée) sont scellés par l'administration en fin de campagne, et descellés par elle pour la période d'utilisation. Les bouilleurs de cru peuvent, soit faire distiller par les entreprises ou les distillateurs ambulants, soit distiller eux-mêmes ou en association : auquel cas leurs alambics sont également contrôlés. Malgré cela, il y a une fraude considérable à la production de l'alcool, venant essentiellement du privilège des bouilleurs de cru. On estime que ces derniers distillent actuellement en fraude plus de 100 000 hectolitres d'alcool pur par an. En certaines régions, des organisations de fraudeurs assurent l'écoulement de cet alcool irrégulièrement produit.

2° *Les contrôles à la circulation* complètent ces contrôles à la production. En règle générale, tout produit alcoolique ne peut circuler qu'accompagné d'un titre de mouvement, détaché d'un registre à souche, et délivré par la Régie ou le receveur ruraliste : la circulation sans titre est passible d'amendes fiscales.

Ces titres de mouvement sont : 1° le « congé » qui accompagne la marchandise dont le droit a été acquitté au départ ; 2° le « passavant » et le « laissez-passer », qui accompagnent la marchandise exonérée de droits, en raison de sa nature ou de la qualité de l'expéditeur ou du destinataire, ou des conditions du déplacement ; 3° l'« acquit à caution », qui accompagne la marchandise dont le droit est payé après le transport : l'expéditeur s'engage dans un certain délai soit à rapporter un certificat établissant le paiement des droits, soit à les payer lui-même.

3° *Les contrôles sur le commerce*. — Ils concernent seulement les boissons alcooliques. Les détaillants ne doivent posséder que des boissons ayant acquitté l'impôt. Les débitants de boissons à consommer sur place (qui doivent payer à l'Etat un droit d'ouverture, et payer à la municipalité une « licence ») sont soumis au contrôle permanent de l'administration des Contributions directes. Les marchands de gros, qui détiennent normalement des boissons en suspension de droits, sont soumis à « l'exercice » et à un contrôle des entrées et sorties, lesquelles ne peuvent se faire qu'avec titres de mouvement.

### C) *Les autres contributions indirectes*

On se contentera de brèves indications sur les autres impôts indirects.

a) **LES TAXES SUR LES MOYENS DE TRANSPORT**. — Il faut distinguer les taxes pesant sur les entreprises de transport, et celles qui pèsent sur les particuliers.

1° *La « taxe à l'essieu »*. — L'extension de la T.V.A. aux transports a entraîné la suppression de l'ancienne taxe sur les transporteurs de marchandise. Mais la loi de finances pour 1968 a établi une nouvelle taxe d'usage des routes par les véhicules industriels, dite « taxe à l'essieu ».

2° *Les taxes sur les véhicules de tourisme.* — Il existait depuis longtemps un « impôt sur les vélocipèdes », perçu par une vignette : il a disparu en 1958. En 1956, on a établi de la même façon une taxe annuelle sur les automobiles de tourisme, également perçue par vignette : son taux varie suivant la puissance et l'âge du véhicule. En outre, une taxe spéciale vient frapper les voitures d'une puissance supérieure à 16 ch. Rappelons qu'il existe aussi une taxe annuelle, perçue par voie de rôle, sur les voitures de tourisme des sociétés (cf. p. 547).

b) **LES MONOPOLES FISCAUX.** — Il existe en France deux monopoles fiscaux portant sur les allumettes et le tabac, et sur les poudres : c'est-à-dire que l'Etat seul a le droit de fabriquer ou de vendre ces produits, et qu'il les vend à un prix bien supérieur à leur coût de production, la différence constituant un impôt.

1° *Le monopole du tabac et des allumettes.* — Le monopole du tabac et des allumettes est géré par deux administrations. Le Service d'Exploitation industrielle des Tabacs et Allumettes (S.E.I.T.A.) est chargé de la fabrication et de l'importation : la culture du tabac métropolitain est soumise à son contrôle ; il a le monopole d'achat ; il effectue les importations ; il fabrique les cigares, les cigarettes et les allumettes.

L'administration des Contributions indirectes est chargée de la distribution des produits : les cigares et les cigarettes ne peuvent être vendus que par des débitants agréés ; les allumettes peuvent l'être par tout commerçant patenté.

2° *Le monopole des poudres.* — Les poudres de guerre, de chasse et de mine (à l'exception de la dynamite) sont fabriquées par les poudreries nationales. La vente des poudres de chasse est assurée par les débitants de tabac et les armuriers (lesquels sont assermentés). Les dynamites et les explosifs non en poudre (nitro-glycérine, oxygène liquide) ne sont pas compris dans le monopole : ils sont assujettis à des impôts spéciaux.

c) **LE DROIT DE GARANTIE SUR LES MÉTAUX PRÉCIEUX.** — On cite ce droit, dont le rendement est minime, à cause de son ancienneté (il remonte au XIII<sup>e</sup> siècle) et surtout de son caractère d'impôt-taxé.

1<sup>o</sup> *Le caractère d' « impôt-taxé »*. — Le droit de garantie sur les métaux précieux n'est pas purement un impôt : il correspond à un service rendu et prend ainsi un caractère de taxe. L'administration, en apposant son poinçon, garantit la nature et le titre du métal : les bijoutiers montrent ensuite ces poinçons aux clients, comme preuves.

Mais le prix payé est hors de proportion avec le service rendu : la différence constitue donc un impôt. La technique est la même que pour les monopoles fiscaux, avec cette différence que l'État ne vend pas ici une marchandise (tabac, allumettes, poudre), mais un service.

2<sup>o</sup> *Le mécanisme de l'impôt*. — Le paiement de l'impôt est constaté par l'apposition d'un poinçon sur l'objet en métal précieux, après constatation de sa nature et de son titre. Les fabricants et marchands sont surveillés pour éviter la commercialisation d'objets non poinçonnés.

Les objets présentés doivent contenir le pourcentage de métal défini par l'un des « titres » légaux (il y en a trois pour l'or, deux pour l'argent, un pour le platine) : sinon le poinçon est refusé et l'objet brisé. La détention d'objets en métaux précieux à des titres autres que les titres légaux est interdite.

## § 2. LES DROITS DE DOUANE

Les droits de douane sont des impôts particuliers sur la dépense pesant sur les marchandises importées ou exportées. Ils sont les premiers impôts qui ont servi à un interventionnisme économique accentué, le développement des droits de douane ayant moins pour but de procurer des ressources financières à l'État que d'assurer une protection des produits nationaux contre la concurrence étrangère. Ils ont toujours un caractère économique plutôt que fiscal : le but « protecteur » du droit de douane (protéger les marchandises nationales) est presque toujours prédominant par rapport au but « fiscal » (rapporter de l'argent au Trésor). En 1961, les droits de douane proprement dits n'ont procuré au Trésor que 1,52 milliard de F, soit 2,4 % des ressources fiscales. Malgré tout, les droits de douane sont des impôts et doivent être étudiés ici comme tels.

### A) *La technique des droits de douane*

Les droits de douane sont des impôts sur la circulation des marchandises. Leur grande originalité est d'être perçus aux frontières, en règle générale, au moment où les marchandises entrent sur le territoire national ou en sortent.

Dans les Etats primitifs, les droits de douane existent surtout à l'exportation. On veut empêcher que les richesses du pays n'aillent vers l'étranger ; on a l'impression que l'exportation appauvrit. Réflexe naturel de pays en situation de pénurie, qu'on retrouve aujourd'hui dans des cas exceptionnels (prohibitions d'exportations de denrées ou marchandises essentielles pendant la guerre, ou dans l'immédiate après-guerre). Mais, dans les Etats modernes, d'une façon générale, les droits de douanes concernent surtout les importations : c'est à l'entrée des marchandises étrangères qu'on les établit. Il y a quelques exceptions pour des pays sous-développés où l'exportation de certains produits est très importante (coton en Egypte, café au Brésil) : les droits de douane à la sortie sont alors une ressource fiscale essentielle (cf. p. 472).

a) LA PERCEPTION DES DROITS DE DOUANE. — On va étudier successivement le lieu de perception de l'impôt et ses modes techniques de perception.

1° *Le lieu de perception.* — Comme on vient de le dire, les droits de douane sont en principe perçus aux frontières à la sortie ou à l'entrée des marchandises. Il y a ainsi des « postes douaniers », en dehors desquels il est interdit de faire franchir la frontière à des marchandises. Cependant, il existe aussi des postes douaniers dans les aérodromes, où sont perçus les droits pour les marchandises circulant par avion. On trouve aussi des postes douaniers dans les grandes gares. Quand les marchandises sont accompagnées par un voyageur — cas des « bagages » — le droit est perçu au moment du franchissement de la frontière, ou de l'arrivée du bateau, de l'avion ou du train (en certains cas, pour gagner du temps, les déclarations et les perceptions de droits se font dans les bateaux ou les trains). Si les marchandises arrivent seules — ce qui est le cas le plus fréquent — elles sont acheminées vers des entrepôts douaniers (dans les gares

et les ports notamment), où le destinataire vient en prendre livraison et payer les droits : c'est l'opération du « dédouanement ». Pour les colis postaux, les services douaniers apposent généralement une vignette qui correspond à un encaissement des droits par le facteur, au moment de la livraison.

2° *Les modes de perception.* — Toutes les marchandises passibles d'un droit de douane qui franchissent la frontière doivent faire l'objet d'une déclaration. La douane peut faire ouvrir les colis pour vérifier la véracité des déclarations. Le droit de douane est immédiatement liquidé et perçu, par application d'un tarif douanier très complexe. Avant 1947, les droits de douane étaient « spécifiques », c'est-à-dire qu'ils étaient calculés sur le poids ou la dimension des marchandises : ce qui représentait de graves inconvénients en période d'instabilité monétaire. En 1947, la France a adopté un tarif « ad valorem ». Les taux sont variables non seulement suivant la nature des marchandises, mais aussi suivant leur origine : deux marchandises identiques provenant de pays différents, peuvent payer des droits différents. Il convient d'étudier de plus près cette diversité du tarif douanier.

b) LA DIVERSITÉ DES TARIFS DOUANIERS. — Le caractère fondamental du tarif douanier, c'est qu'il ne dépend pas uniquement de l'Etat français, comme c'est le cas pour tous les autres tarifs fiscaux, mais également d'accords internationaux. Deux questions sont à examiner à cet égard : la distinction du tarif minimum et du tarif général, et l'existence d'un tarif extérieur commun pour les pays européens.

1° *Le tarif général et le tarif minimum.* — Les droits de douane faisaient traditionnellement l'objet de négociations bilatérales entre les Etats, chacun d'eux accordant à l'autre des facilités douanières, sous réserve de la réciprocité. Pour permettre de telles négociations, tout en conservant le maximum de liberté dans la fixation du tarif douanier et en évitant une trop grande diversité de tarifs, la France a depuis longtemps adopté un système de double tarification. Il existe un « tarif général », applicable en droit commun, c'est-à-dire en l'absence d'une décision expresse contraire, et un « tarif minimum », plus bas que le tarif général, applicable aux marchandises des

pays avec lesquels on a établi un accord douanier. L'insertion dans un tel accord de la « clause de la nation la plus favorisée » signifie que le pays signataire voit appliquer le tarif minimum à l'ensemble de ses produits.

Les traités commerciaux bilatéraux accordant cette clause sont peu nombreux. Mais, depuis les accords du G.A.T.T., conclus à Genève en 1947 et confirmés en 1949 et 1952, la clause de la nation la plus favorisée est applicable à tous les pays signataires, qui se trouvent ainsi soumis au tarif minimum. L'accord de Genève du 30 juin 1967, en consacrant les résultats de la « négociation Kennedy », a marqué une nouvelle étape dans le désarmement tarifaire. Aux termes de cet accord, les puissances signataires ont procédé à une réduction de leurs tarifs douaniers de 20 % le 1<sup>er</sup> juillet 1968. Cette réduction a été portée à 30 % le 1<sup>er</sup> janvier 1970, et passera à 40 % le 1<sup>er</sup> janvier 1971.

2<sup>o</sup> *Le « tarif extérieur commun » de la Communauté européenne.* — Le traité du 28 mars 1957, conclu entre la France, l'Allemagne, l'Italie, la Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg, et instituant entre ces pays une Communauté économique européenne (dite « Marché commun »), avait prévu l'élimination progressive des droits de douane à l'intérieur de la Communauté : il s'agit d'une Union douanière qui est entièrement réalisée depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1968. Mais des droits de douane seront établis aux frontières de la Communauté pour les marchandises venant des pays tiers : c'est le « tarif extérieur commun ». Ce tarif est fixé par accord entre les Etats membres ; sur ce point, le pouvoir fiscal passe donc des gouvernements nationaux au plan international.

### B) *L'application des droits de douane*

Deux problèmes doivent être examinés à cet égard : d'une part certaines marchandises peuvent légalement ne pas acquitter les droits de douanes normalement dus : c'est le cas des régimes suspensifs. D'autre part, d'autres marchandises parviennent frauduleusement à échapper aux droits de douanes : c'est le cas de la contrebande.

a) **LES RÉGIMES SUSPENSIFS.** — On appelle « régimes suspensifs » ceux auxquels sont soumises des marchandises étrangères, normalement imposées, qui peuvent traverser le territoire national ou y séjourner sans avoir à acquitter les droits de douane. Les régimes suspensifs sont ceux du transit, de l'entrepôt, de la zone franche, de l'admission temporaire, et du « drawback ».

1<sup>o</sup> *Le transit.* — Le régime du transit s'applique aux marchandises venant de l'étranger qui doivent seulement traverser le territoire national pour être ensuite réexportées. Les marchandises en question circulent en principe en wagons plombés par les soins de l'administration, accompagnées d'un acquit à caution.

2<sup>o</sup> *L'entrepôt.* — Le régime de l'entrepôt s'applique aux marchandises qui entrent sur le territoire national pour y être stockées en vue de la réexportation, sans transformation. L'entrepôt peut être réel (il s'agit alors d'un bâtiment des douanes) ou fictif (les marchandises sont laissées dans les entrepôts de l'importateur, mais sous contrôle de l'administration des douanes). Le système permet l'organisation de grands marchés internationaux.

3<sup>o</sup> *L'admission temporaire et le « drawback ».* — Les régimes de l'admission temporaire et du « drawback » permettent d'importer des marchandises qui sont ensuite réexportées après transformation. Ils facilitent le développement de l'industrie nationale, comme moyen de transformer des matières premières ou des produits semi-finis étrangers. Dans l'admission temporaire, les produits étrangers, ainsi destinés à la réexportation après transformation, sont admis en suspension des droits de douane. Dans le « drawback », les droits de douane sont exigés à l'entrée, mais restitués à la sortie.

4<sup>o</sup> *Les zones franches.* — Les zones franches sont des parties du territoire national qu'on soustrait à l'application des droits de douane : la frontière douanière est reportée au-delà de ces zones en quelque sorte, et ne coïncide pas avec la frontière politique. Dans ces zones, par conséquent, les marchandises étrangères peuvent être librement importées pour être réexportées, avec ou sans transformation : c'est en somme une exten-

sion de l'entrepôt et de l'admission temporaire. Une grande activité commerciale et industrielle peut donc se dérouler dans de telles zones. Il existe en France quelques minimes zones franches terrestres, peu importantes : mais non des « ports francs » (maritimes ou fluviaux) qui permettent seuls au système d'avoir un réel développement.

b) L'ÉVASION FISCALE : LA CONTREBANDE DOUANIÈRE. — La fraude en matière de douanes présente des caractères originaux, qui impliquent des moyens de lutte également originaux.

1° *La contrebande.* — On appelle « contrebande » la fraude en matière de douanes. Son originalité principale, c'est d'être en général le fait de fraudeurs organisés, professionnels, pourrait-on dire. Dans les autres impôts, c'est le contribuable lui-même qui essaie d'échapper à l'impôt : la fraude est le fait d'amateurs (encore qu'ils tendent de plus en plus à être conseillés par ces professionnels que sont certains « conseillers fiscaux » : mais une épuration de la profession est entreprise). Dans les droits de douane, la fraude des amateurs est peu importante : les touristes qui dissimulent la montre achetée en Suisse ou la paire de chaussures achetée en Italie sont très nombreux ; mais ces fraudes légères restent secondaires (les services douaniers ferment les yeux à leur propos, la plupart du temps). L'entrée en fraude de grandes quantités de marchandises est faite par de véritables organisations de fraudeurs, constituées souvent en bandes internationales.

Pour les marchandises encombrantes et pondéreuses, la contrebande est évidemment difficile. Elle porte surtout sur les marchandises légères et de faible volume par rapport à leur valeur. La topographie des frontières joue également un rôle essentiel à cet égard. Les montagnes et les côtes maritimes découpées offrent de grandes possibilités à cet égard : toute une littérature a trouvé ainsi des cadres pittoresques pour décrire les contrebandiers au grand cœur (« Ramuntcho », etc.), qui correspondent peu à la réalité.

2° *La lutte contre la contrebande.* — Les caractères particuliers de la fraude fiscale, en matière douanière, ont conduit à des moyens de lutte également originaux. L'essentiel ici n'est pas de vérifier des comptabilités, mais de découvrir des gens

qui se cachent, ou qui cachent des objets, et de les appréhender, même s'ils résistent par la force, ce qui arrive parfois. De tels problèmes ressemblent à ceux que la police doit résoudre pour lutter contre les malfaiteurs, plutôt qu'aux problèmes qui se posent aux services fiscaux en matière de B.I.C. ou de T.V.A. Aussi les services des douanes sont-ils organisés comme des services de police, avec des agents en uniforme dotés de moyens de défense (armes, motorisation, etc.). Ils ont des droits réservés en principe à la police : arrestations, sommations, usages d'armes à feu.

Mais cette action policière ne s'exerce en principe qu'à l'intérieur d'une portion limitée du territoire national, le « périmètre douanier » : celui-ci dessine une bande le long des frontières. Aux frontières maritimes, elle s'exerce de plus dans la mer territoriale.

Sur les contributions indirectes, on peut encore consulter (car il s'agit de vieux impôts) l'ouvrage fondamental de L. HOURCADE, *Manuel encyclopédique des contributions indirectes et des octrois*, 2 vol., 1924, et E. ALLIX et M. LECERCLÉ, *Les contributions indirectes*, 1930. — Sur les droits sur l'alcool, cf. G. TIXIER, L'alcool dans les finances publiques (*Revue de science et lég. financ.*, 1954, p. 352). — Sur les droits de douane, l'ouvrage essentiel est celui de M. SCHMIDLIN et J. DUCROCQ, *L'organisation et la réglementation du commerce extérieur de la France*, 1955 ; cf. aussi le vieil ouvrage d'E. ALLIX, *Les droits de douane*, 1932.

**LES TAXES INTÉRIEURES SUR LES PRODUITS PÉTROLIERS.** — On a déjà vu que l'administration des douanes était chargée du recouvrement d'autres impôts que les droits de douane proprement dits : T.V.A. sur les importations, taxes uniques sur le café et le thé. Il faut y ajouter les taxes intérieures sur les produits pétroliers, perçues à la sortie de raffinerie aussi bien sur le pétrole métropolitain que sur le pétrole importé. Ces taxes, fort lourdes, ont procuré en 1966 au Trésor plus de 10 milliards de F.

**L'ÉVOLUTION DE LA POLITIQUE DOUANIÈRE EN FRANCE.** — Un changement décisif s'est accompli dans la politique douanière de la France, dans les années 1950. Le protectionnisme douanier, traditionnel depuis la III<sup>e</sup> République, est fortement battu en brèche.

1<sup>o</sup> *Le protectionnisme agricole traditionnel.* — A la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, s'était développé un protectionnisme agricole assez poussé. Le président du Conseil modéré Jules Méline attache son nom à cette nouvelle orientation. À l'abri des barrières douanières, l'agriculture française va bénéficier ainsi d'un marché intérieur protégé, qui ne favorisera pas le progrès technique. Privée du stimulant de la concurrence, notre paysannerie s'endort dans des méthodes traditionnelles, au moment même où d'autres pays d'Europe — notamment le Danemark, les Pays-Bas — modernisent leur agriculture. L'établissement de ce protectionnisme agricole s'expliquait par la concurrence

accrue des pays neufs (Amérique, Australie), mais aussi par des raisons électorales. Il a favorisé la sclérose des méthodes de production et développé une optique malthusienne (cf. p. 418).

2° *Le protectionnisme des années 1930.* — La guerre de 1914 avait commencé à désorganiser le commerce mondial. Plus grave encore à cet égard fut la grande crise économique des années 30. Beaucoup des pays touchés par elle réagirent en accroissant le protectionnisme douanier : tel fut notamment le cas de la France. L'élévation des droits de douane ne fut d'ailleurs qu'un aspect de ce protectionnisme et le moins important finalement : les prohibitions d'importation, les contingentements (prohibition d'importation au-delà d'une certaine quantité de marchandises), les licences (autorisation délivrée par le gouvernement nécessaire pour chaque importation) ont beaucoup plus d'efficacité ; par rapport à elles, les simples droits de douane font presque figure de procédé libéral ! C'est la politique dite « d'autarcie ». Quand éclate la seconde guerre mondiale, cette autarcie bat son plein : la guerre l'aggrave encore, et la pénurie des années d'après-guerre dans les nations d'Europe.

3° *Le tournant des années 1950.* — Au milieu du xx<sup>e</sup> siècle, la France change de politique douanière : les décisions prises à cet égard sous la IV<sup>e</sup> République sont capitales ; elles auront sans doute une très grande influence sur l'évolution de l'économie. La signature du traité de Communauté européenne économique, en 1957, consacre cette orientation nouvelle.

Il ne s'agit pas, à proprement parler, d'une politique de libéralisme douanier : la protection douanière est en quelque sorte reportée aux frontières extérieures du Marché commun. Cependant, en fait, la politique du Marché commun a coïncidé avec un certain déclin général du protectionnisme. Au fur et à mesure de la reconstruction économique après la guerre, les techniques d'autarcie (prohibitions, contingentements, licences) ont disparu progressivement. Les accords du G.A.T.T. ont poussé dans ce sens, ainsi que vers la diminution des tarifs.

L'essor de l'industrie française, grâce à la remarquable planification entreprise dès 1945, et l'avènement d'une nouvelle génération patronale, l'ont mise en posture d'affronter la concurrence internationale, comme on vient de le dire : cela a poussé à l'abandon de la protection, parfois même au-delà de l'idée de Marché commun (retour au libéralisme total des échanges internationaux). Mais l'agriculture ne pouvait pas affronter ce libéralisme total. A certains égards, la politique du Marché commun apparaît comme une solution moyenne : prise sous la poussée du dynamisme industriel, elle réveille l'agriculture et la pousse elle-même au dynamisme. Coïncidant avec l'avènement d'une nouvelle génération paysanne, cette politique douanière aide la modernisation de l'agriculture, qui la renforce du même coup. En avril 1962, les accords de Bruxelles sont venus jeter les bases d'une politique agricole commune.

## CHAPITRE III

### LES IMPOTS SUR LE CAPITAL

On rappelle ici la distinction des impôts qui pèsent réellement sur le capital, et des impôts qui, calculés d'après le capital, pèsent en réalité sur le revenu (cf. p. 123). En principe, les premiers seuls sont examinés dans ce chapitre : il n'existe d'ailleurs pas en France d'impôts sur le revenu calculés d'après le capital, comme on en trouve un dans l'Allemagne de Bonn (cf. p. 510). Cependant, la distinction est parfois difficile à faire : l'impôt sur les opérations de Bourse, par exemple, est le plus souvent absorbé sur les revenus, sans amputation du capital. Les paiements échelonnés dans le prélèvement exceptionnel de 1945 aboutissaient souvent au même résultat. Disons seulement qu'on n'examine pas ici le cas d'un prélèvement annuel sur le revenu calculé d'après le capital, pour la bonne raison qu'il n'en existe pas dans notre pays.

Les impôts sur le capital qu'on y rencontre (cf. fig. 36) sont de deux catégories. Les uns pèsent sur le capital à intervalles espacés, à l'occasion de son passage d'un patrimoine dans un autre, en général : ce sont des impôts permanents, normaux. Les autres sont des impôts exceptionnels, extraordinaires, perçus en une seule fois, pour faire face à des événements anormaux.

#### SECTION I. — Les impôts sur les transmissions du capital

L'idée de base de ces impôts est qu'ils frappent le capital à l'occasion du fait qu'il change de mains, passant d'un patrimoine dans un autre. Il ne s'agit pas d'impôts sur le revenu pour deux raisons : 1<sup>o</sup> parce qu'ils pèsent sur le capital lui-

même, qu'ils l'entament et qu'ils ne peuvent être acquittés avec les revenus ; 2<sup>o</sup> parce qu'ils ne sont pas annuels, mais irréguliers. Il arrive parfois, cependant, que certains impôts sur la transmission du capital ne correspondent pas rigoureusement à cette définition, sur le premier point, et qu'ils soient acquittés sur le revenu : il en est ainsi lorsque le taux de l'impôt est faible. Inversement, certains considèrent comme un impôt sur le capital l'imposition des plus-values foncières, que l'administration fiscale considère comme un impôt sur le revenu (cf. p. 551).

| Nature des impôts                             | Années       |              |              |                   |                   |
|---|--------------|--------------|--------------|-------------------|-------------------|
|   | 1966         | 1967         | 1968         | 1969 <sup>1</sup> | 1970 <sup>1</sup> |
| Droits sur les mutations à titre onéreux..... | 1 288        | 1 322        | 1 421        | 1 513             | 1 540             |
| Droits sur les mutations à titre gratuit..... | 991          | 1 075        | 1 452        | 1 325             | 1 505             |
| Autres droits d'enregistrement.....           | 2 076        | 2 338        | 2 653        | 3 179             | 3 515             |
| Droits de timbre.....                         | 1 652        | 1 764        | 2 286        | 2 420             | 3 210             |
| Impôt sur les opérations de Bourse.....       | 143          | 139          | 199          | 180               | 270               |
| <b>TOTAL.....</b>                             | <b>6 150</b> | <b>6 638</b> | <b>8 011</b> | <b>8 617</b>      | <b>10 040</b>     |

(<sup>1</sup>) Prévisions.

FIG. 36. — **Produit détaillé des différents impôts sur la fortune (1966-1970)**  
(en millions de F)

Par ailleurs, certains impôts sur la transmission du capital se distinguent mal des impôts sur la dépense. La confusion n'est pas possible pour les droits de mutation à titre gratuit, tels que les droits de succession : ici, par définition même, il n'y a pas dépense.

Il en va autrement dans les droits de mutation à titre onéreux, par exemple ceux qui frappent les ventes d'immeubles : ici l'impôt est perçu à l'occasion d'une dépense. On dira qu'il s'agit d'une dépense faite avec le capital et non avec le revenu : mais la distinction est difficile à faire sur ce point, dans beaucoup de cas.

En réalité, les impôts qu'on va étudier ici sont moins nettement caractérisés que ceux analysés dans les deux chapitres précédents. Seuls, les impôts sur les successions et les donations sont assez clairement des impôts sur la transmission du capital ; les autres se rapprochent à certains égards des impôts sur la dépense. La confusion s'accroît encore du fait que ces impôts sont établis suivant des techniques anciennes (celles des droits d'enregistrement et de timbre), et que ces techniques servent aussi à percevoir à titre secondaire d'autres impôts, qui n'ont pas du tout le caractère d'impôts sur la transmission du capital, et qu'on étudie cependant avec eux-ci, à cause de la similitude des procédés.

### § 1. LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Les principaux droits d'enregistrement sont les droits sur les successions et les donations, et les droits sur les mutations à titre onéreux. Les premiers sont indiscutablement des impôts sur la transmission du capital : ils constituent d'ailleurs le type même de ces impôts. Les seconds sont parfois difficiles à distinguer des impôts sur la dépense. En dehors d'eux, il existe toute une série d'autres droits d'enregistrement, qui n'ont pas du tout le caractère d'impôts sur le capital. Avant d'étudier les droits de succession et donations, et les droits de mutation à titre onéreux, on va donc donner une idée d'ensemble des droits d'enregistrement.

#### A) *Notions générales sur les droits d'enregistrement*

L'enregistrement est une formalité accomplie par un fonctionnaire public, qui consiste à inscrire sur un registre un acte juridique : soit qu'on porte sur ce registre l'analyse de l'acte, soit qu'on fasse simplement mention de la déclaration qui en est faite. A propos de cette formalité, un impôt est perçu : c'est le « droit d'enregistrement ».

a) LA NATURE DES DROITS D'ENREGISTREMENT. — Deux notions sont à examiner à ce propos : 1<sup>o</sup> les droits d'enregistrement sont des impôts sur des actes juridiques ; 2<sup>o</sup> les droits d'enregistrement ont certains caractères de taxes.

1<sup>o</sup> *Impôts sur les actes juridiques.* — Les droits d'enregistrement sont dus en principe à l'occasion d'actes juridiques, tels qu'un partage, une vente, un jugement. Les vieux auteurs distinguaient cependant deux catégories de droits d'enregistrement : les « droits d'actes » et les « droits de mutation », les premiers n'étant dus que lorsqu'un acte écrit est rédigé (c'est le cas par exemple pour les mutations de meubles), les seconds étant dus même si l'on n'a pas rédigé d'écrit (par exemple, les mutations immobilières). De toute façon, c'est un acte juridique qui est le fait générateur de l'impôt : dans le premier cas, il faut que cet acte ait été constaté par écrit ; dans le second cas, cela n'est pas nécessaire (mais finalement, l'obligation même de l'enregistrement aboutira à un écrit).

2<sup>o</sup> *Impôt-taxe.* — La formalité de l'enregistrement est un service rendu aux citoyens dans une certaine mesure. Son effet principal est de donner date certaine aux actes juridiques (toutefois, cela ne vaut que pour les actes sous seing privé : les actes notariés ont date certaine par eux-mêmes). Dans quelques cas exceptionnels, l'enregistrement est même nécessaire pour rendre l'acte juridiquement valable : par exemple, en matière de gage. D'une certaine façon, le prix payé pour l'enregistrement a donc un caractère de taxe : il est la contrepartie du service rendu. C'est pourquoi Portalis a pu écrire que l'enregistrement « offre à la fois le bien de la finance et celui des citoyens ».

Mais cette affirmation est très exagérée, en réalité. D'abord, dans un grand nombre de cas, le service rendu est inutile : par exemple pour les actes notariés. Ensuite, et surtout, la disproportion entre le service rendu et le prix payé est généralement énorme : la différence représente précisément l'impôt. On va voir cependant que des distinctions sont nécessaires à ce propos.

b) *LES ACTES JURIDIQUES SOUMIS A ENREGISTREMENT.* — Il faut distinguer les actes juridiques obligatoirement soumis à enregistrement, et les actes juridiques facultativement soumis à enregistrement.

1<sup>o</sup> *L'enregistrement obligatoire.* — Toute une série d'actes juridiques sont obligatoirement soumis à enregistrement : le

but de cette formalité est alors essentiellement de faire payer un impôt ; le caractère de « taxe » est tout à fait secondaire ou disparaît complètement. Si l'acte n'est pas enregistré, il y a lieu à des sanctions fiscales ; de plus, l'acte non enregistré ne peut pas être utilisé publiquement : par exemple dans une instance judiciaire.

L'enregistrement est obligatoire, soit en raison de la nature de l'acte, soit en raison de la forme de l'acte, soit en raison de la personne de l'auteur de l'acte, soit en raison de l'objet de l'acte. Il est obligatoire en raison de la nature de l'acte pour certains actes judiciaires (décisions des cours et tribunaux) et extrajudiciaires (actes d'huissiers). Il est obligatoire en raison de la forme de l'acte pour les actes notariés. Il est obligatoire en raison de la personne de l'auteur de l'acte pour les actes se rapportant à la profession de marchands de biens. Il est obligatoire en raison de la nature de l'acte pour les actes écrits sous seing privé translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles, d'immeubles et de fonds de commerce ; pour les actes de société ; pour les actes de partage ; etc.

2<sup>o</sup> *L'enregistrement facultatif.* — Tous les actes sous seing privé — donc tous les actes juridiques faisant l'objet d'un écrit — qui n'entrent pas dans les catégories précédentes peuvent être présentés volontairement à l'enregistrement par les parties. Elles le font en pratique si elles veulent donner à l'acte date certaine. A ce moment-là, le droit d'enregistrement reprend son caractère de taxe : il n'est plus un impôt au sens strict du terme. Bien entendu, l'enregistrement facultatif n'aura lieu que si le droit à payer n'est pas trop élevé : ce qui se produit en cas de droits fixes.

c) *L'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT.* — Les tarifs des droits d'enregistrement sont essentiellement déterminés par la nature juridique des actes enregistrés : d'où l'importance essentielle de la définition de celle-ci.

1<sup>o</sup> *Les tarifs : droits fixes, proportionnels et progressifs.* — On distingue trois catégories de droits d'enregistrement, au point de vue de leur tarif. Les droits fixes sont invariables, quelles que soient les valeurs portées dans l'acte (mais en

général, ils s'appliquent précisément à des actes ne constatant pas des mouvements de valeurs) : selon la nature des actes, ils varient entre 10 et 200 F. Les droits proportionnels sont calculés en pourcentage de la valeur inscrite dans l'acte (c'est-à-dire du prix payé pour acheter un immeuble, des apports en sociétés, etc.), le pourcentage étant invariable quelle que soit cette valeur : ils s'appliquent en général aux mutations à titre onéreux ; les taux sont différents selon la nature des actes enregistrés. Les droits progressifs ont un taux qui s'élève au fur et à mesure que la valeur inscrite dans l'acte s'élève elle-même, suivant le mécanisme général de la progressivité : ils s'appliquent aux successions et aux donations.

2<sup>o</sup> *La détermination de la nature juridique de l'acte.* — La nature juridique de l'acte détermine la catégorie de droit applicable, et le taux même de l'impôt. Deux points principaux sont à signaler à cet égard. En premier lieu, l'administration n'est pas liée par les énonciations des parties : c'est-à-dire qu'elle impose l'acte d'après sa nature réelle, et non d'après la nature apparente qu'on a tâché de lui donner. En second lieu, quand un acte est complexe, c'est-à-dire formé de plusieurs parties ayant des qualifications juridiques différentes, une distinction fondamentale doit être faite selon que ces différentes dispositions sont indépendantes ou dépendantes. S'il y a « dispositions indépendantes », on applique séparément à chacune d'elles le tarif correspondant. S'il y a « dispositions dépendantes », on appliquait à l'ensemble, avant 1948, le tarif correspondant à la disposition principale, celle dont les autres dépendent, ce qui était souvent très difficile : la réforme des droits d'enregistrement de 1948 a simplifié le problème, en décidant désormais qu'on appliquerait à l'ensemble des dispositions dépendantes le tarif le plus élevé parmi ceux applicables à chacune d'elles.

### B) *Les impôts sur les successions et les donations*

Les successions et les donations entre vifs sont soumises au même régime fiscal, bien qu'il s'agisse de transmission du capital dans des circonstances très différentes. Cela s'explique par le

fait que la plupart des donations bénéficient à des parents ou alliés du donateur, qui seraient successibles, ou à des personnes qu'il favoriserait aussi par testament. On n'a pas voulu que les donations soient un moyen de tourner les règles successorales, soit en matière fiscale, soit en matière de partage entre les héritiers naturels (d'où la règle du rapport obligatoire des donations, au moment où s'ouvre la succession).

a) L'ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE. — La matière imposable est l'actif net successoral. Il est évalué par voie de déclaration contrôlée.

1° *La notion d'actif net successoral.* — L'actif net successoral est constitué par la différence entre l'actif brut et les dettes de la succession. L'actif brut comprend tous les biens dont la propriété apparente repose sur la tête du défunt : cette théorie de la propriété apparente a été établie par la jurisprudence civile à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. Elle signifie que les conventions secrètes des parties ne sont pas prises en considération. Elle est complétée par diverses présomptions légales : par exemple, tous les biens appartenant pour l'usufruit au défunt, et pour la nue-propriété aux héritiers, sont réputés faire partie de la succession, sauf preuve contraire ; les titres ou valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant le décès sont réputés faire partie de la succession ; etc. Mais certains biens sont dispensés de droits de succession, et n'entrent donc pas dans l'actif successoral : notamment les titres de rente 3,5 % 1952 et 1958 (emprunts Pinay).

Le passif successoral comprend les dettes existant à la charge personnelle du défunt, au jour du décès, qui résultent d'un titre susceptible de faire preuve en justice dans les formes du droit commun. L'administration de l'Enregistrement a un large pouvoir d'appréciation en la matière. De plus, bien que n'étant pas une dette du défunt, et n'existant pas au jour du décès, les frais de funérailles peuvent être déduits (jusqu'à concurrence de 3 000 F) et également les frais de dernière maladie.

2° *La déclaration de succession.* — Les héritiers et légataires redevables de l'impôt sont tenus solidairement de son paiement. Ils doivent faire une déclaration de succession dans les six mois

du décès. Cette déclaration comporte une évaluation détaillée de la valeur des biens contenus dans la succession : elle est contrôlée par l'administration. Pour certains biens, la loi a fixé des règles d'estimation : les valeurs mobilières sont estimées à leur cours moyen en Bourse le jour du décès ; les bons du Trésor, à leur valeur de remboursement ; etc. D'une façon générale, la valeur des biens meubles et immeubles est estimée à leur valeur vénale déterminée comme en matière de vente.

b) L'APPLICATION DE L'IMPOT. — Les taux des droits de succession et de donation, et l'aménagement familial de l'impôt, ont été profondément modifiés par la loi du 28 décembre 1959, dans le sens d'un allègement.

1° *Les abattements à la base.* — Désormais, avant l'application de l'impôt, on procède à un abattement à la base sur l'actif net successoral, égal à 100 000 F pour le conjoint, pour chacun des enfants (vivants ou représentés) et pour chaque ascendant. C'est l'aspect le plus important de la réforme de 1959 pour les successions petites et moyennes. Il existe aussi, dans certaines conditions limitées, un abattement de 50 000 F applicable à certaines successions en ligne collatérale et un abattement de 200 000 F en faveur de certains handicapés physiques et mentaux.

2° *Les tarifs.* — Il y a deux tarifs, l'un pour les successions en ligne directe et entre époux, l'autre pour les successions en ligne collatérale et entre non-parents.

Dans la succession en ligne directe et entre époux, chaque part successorale se voit appliquer le tarif suivant par tranches : 1° 5 % jusqu'à 50 000 F ; 2° 10 % entre 50 000 et 75 000 F ; 3° 15 % entre 75 000 et 100 000 F ; 4° 20 % au-dessus de 100 000 F. On notera la très faible progressivité. Pour les successions importantes, l'impôt est léger, par rapport à ce qu'il est dans d'autres pays d'Occident. A cet égard, la réforme de 1959 a un caractère très conservateur.

Dans la succession en ligne collatérale, et entre non-parents, le tarif est proportionnel et non plus progressif : il est de 35 % (45 % au-dessus de 150 000 F) entre frères et sœurs ; de 55 % entre oncles et tantes, neveux et nièces, cousins germains ; de 60 % entre parents au-delà du 4<sup>e</sup> degré et entre non-parents.

3° *Les réductions.* — L'héritier légataire ou donataire qui a trois enfants ou plus, vivants ou représentés, a droit à une réduction d'impôt de 1 000 F par enfant en sus du second, portée à 2 000 F pour les successions entre époux et en ligne directe. La loi de 1959 a supprimé les majorations applicables aux droits des héritiers, légataires ou donataires de plus de 30 ans, n'ayant pas d'enfants vivants ou représentés.

4° *Le paiement.* — Le paiement intégral des droits peut être réclamé au moment même du dépôt de la déclaration. Mais il peut être échelonné jusqu'à dix ans, dans les successions en ligne directe et entre époux, si l'actif héréditaire comprend plus de 50 % de biens non liquides (immeubles, fonds de commerce, matériel agricole, etc.).

### C) *Les droits de mutation à titre onéreux*

Avant d'étudier sommairement les divers droits de mutation à titre onéreux, il est intéressant d'examiner le problème de leur nature.

a) **LA NATURE DES DROITS DE MUTATION A TITRE ONÉREUX.** — Les droits de mutation à titre onéreux ont un caractère mixte : ils ont des traits d'impôt sur la transmission du capital, et des traits d'impôt sur la dépense. La ressemblance avec les impôts sur la dépense est très nette. A première vue : l'achat ou la vente d'un produit n'est-elle pas, juridiquement, une mutation à titre onéreux ?

1° *La distinction des droits sur les meubles et des droits sur les immeubles.* — Les droits sur les mutations immobilières sont considérés plutôt comme des impôts sur la transmission du capital, parce qu'ils portent sur des biens importants, dont l'acquisition a un caractère plus ou moins exceptionnel, et qu'ils entament plus ou moins le capital de celui qui les paie. Au contraire, les droits sur les mutations mobilières ne peuvent être distingués des impôts sur la dépense, sinon d'une façon administrative et juridique (ils sont perçus par l'administration de l'Enregistrement et non par celle des Contributions directes ; ils sont déterminés par la nature juridique de l'acte, plus que par le caractère économique de la transaction).

2<sup>o</sup> *Critique de la distinction.* — Cette distinction a un caractère assez désuet. Elle correspond à l'époque où les terres et les maisons étaient les éléments essentiels du capital : le développement de la fortune mobilière a changé tout cela (on verra plus loin les impôts concernant les mutations de valeurs mobilières, qui sont des droits de timbre, cf. p. 588). On arrive ainsi au paradoxe que la mutation d'un appartement supporte des droits très élevés, s'il est en co-propriété normale, mais non si l'ensemble de l'immeuble forme une société, chaque appartement correspondant à un certain nombre d'actions. L'automobile, et beaucoup d'objets mobiliers chers (tableaux, bijoux) ont un caractère de capital analogue aux immeubles.

b) LES DIFFÉRENTS DROITS DE MUTATION A TITRE ONÉREUX. — La distinction des meubles et des immeubles reste fondamentale à cet égard, au point de vue de l'applicabilité de l'impôt, aussi bien que de son taux.

1<sup>o</sup> *L'assiette de l'impôt.* — Toutes les mutations immobilières, à l'exception de certaines opérations de construction (voir plus haut, p. 588), sont assujetties à l'impôt, quelles qu'en soient la forme et la dénomination (sauf les acquisitions d'immeubles faites par l'Etat et les expropriations pour cause d'utilité publique). Au contraire, les mutations mobilières ne sont assujetties à l'impôt que lorsqu'elles sont constatées par un acte écrit, ce qui est plutôt exceptionnel. Les cessions de fonds de commerce, de clientèle, et d'offices ministériels sont assimilées à des mutations immobilières.

L'impôt est établi sur le prix augmenté des charges : pour les immeubles, si le prix est inférieur à la valeur vénale, c'est celle-ci qui sert d'assiette à l'impôt. Pour les fonds de commerce, la valeur de certains éléments est déterminée de façon forfaitaire.

2<sup>o</sup> *Les taux de l'impôt.* — Les ventes immobilières sont en général frappées d'une taxe dite de « publicité foncière » de 13,80 % plus une taxe additionnelle de 1,60 % au profit du département, une seconde taxe additionnelle de 1,20 % au profit de la commune. Cela fait au total 16,60 %, ce qui est assez élevé et donne bien à l'impôt le caractère d'amputation du capital. Il existe des taux réduits pour les acquisitions d'immeubles anciens à usage d'habitation (en tout 4,80 %), pour

les échanges d'immeubles (8,60 %, les échanges d'immeubles ruraux étant exemptés), pour les acquisitions de terrains à bâtir (4,80 %) lorsque l'opération n'est pas soumise à la T.V.A.

Les ventes de meubles corporels sont assorties d'un droit de 7 % : il y a des tarifs réduits pour les ventes d'animaux et éléments d'exploitation agricole, les ventes après faillite, etc. Les opérations portant sur des droits immobiliers (baux, créances, rentes viagères, etc.) supportent des droits fixes ou proportionnels. Les conventions d'assurances sont aussi soumises à un droit d'enregistrement, dont le taux normal est de 8,75 %.

3° *Le droit de préemption.* — La sous-évaluation des biens vendus est pratiquée de façon systématique, surtout en matière de ventes immobilières : le prix indiqué dans l'acte est inférieur au prix réel, la différence constituant un « dessous de table », remis de la main à la main. L'administration de l'Enregistrement dispose de nombreux moyens de contrôle (notamment la comparaison avec les prix d'immeubles analogues, les expertises). Elle a reçu de plus une arme très puissante : le droit de préemption. Dans les six mois (ou les trois mois, suivant les cas), elle peut obliger le contribuable à lui rétrocéder le bien qu'il a acheté, au prix porté sur l'acte de vente, augmenté du dixième. Ce droit de préemption n'est pas très souvent exercé en fait : mais il constitue une menace efficace, pour empêcher des sous-évaluations trop grandes.

## § 2. LES DROITS DE TIMBRE

Les droits de timbre ne doivent pas être confondus avec les impôts perçus par l'apposition d'un timbre ou d'une vignette. Il y a des impôts perçus ainsi par voie de timbre ou de vignette (par exemple les vignettes sur les automobiles et les « vélocipèdes », les timbres apposés sur les affiches publicitaires au profit des communes) qui ne sont pas des droits de timbre au sens strict. Les droits de timbre proprement dits sont des impôts consistant en l'application d'un timbre sur le papier employé pour constater un acte juridique écrit : il y a ainsi une certaine ressemblance entre les droits de timbre et les droits d'enregistrement.

A) *Notions générales sur les droits de timbre*

On examinera successivement la nature de l'impôt et ses principales modalités.

a) LA NATURE DES DROITS DE TIMBRE. — Comme les droits d'enregistrement, il s'agit d'impôts sur les actes juridiques. Mais le caractère d'« impôt-taxé » n'existe pas du tout ici, malgré l'apparence.

1<sup>o</sup> *Impôt sur les actes juridiques.* — Le fait générateur de l'impôt est la rédaction d'un acte juridique écrit : un timbre fiscal doit être apposé sur l'écrit en question. Toute une série d'actes juridiques sont ainsi soumis aux droits de timbre (qui se cumulent, pour certains d'entre eux, avec les droits d'enregistrement). Par exemple : les actes constatant des mutations de meubles ou d'immeubles ; les pétitions et mémoires adressés aux autorités ; les factures adressées à l'Etat ou aux collectivités administratives ; les valeurs mobilières ; les livres de commerce ; les actes faits en matière de prud'homme, d'accidents du travail, d'assistance judiciaire, etc. Cependant, le caractère d'impôt sur les actes juridiques tend à s'atténuer pour certaines modalités des droits de timbre, notamment pour l'impôt sur les opérations de bourse.

2<sup>o</sup> *Absence de caractère de taxe.* — Certains prétendent que les droits de timbre ont, comme les droits d'enregistrement, un caractère de taxe, parce qu'ils ont pour contrepartie un service rendu. En effet, seuls les actes timbrés peuvent être utilisés en justice comme éléments de preuve : le timbre donne ainsi valeur probatoire à l'acte, comme l'enregistrement lui donne date certaine. Mais les deux situations sont très différentes. L'interdiction de produire en justice des actes non timbrés est une sanction fiscale, destinée à faire payer l'impôt : le caractère de valeur probatoire n'est pas vraiment un service rendu, car le timbre n'ajoute aucun élément à cet égard. Au contraire, l'enregistrement rend un service réel : car il est assez difficile, en certains cas, d'établir avec certitude la date d'un acte en dehors de cette formalité.

b) LES MODALITÉS DES DROITS DE TIMBRE. — On peut classer les droits de timbre au point de vue des taux et au point de vue des modalités de recouvrement.

1° *Les modalités du tarif.* — On distingue, au point de vue des tarifs, les droits fixes, les droits de dimensions et les droits proportionnels ou gradués. Les droits fixes sont dus d'après la nature de l'acte, sans qu'intervienne sa dimension ou la valeur en cause : par exemple les droits sur les passeports (32 F), sur les cartes d'identité (2,50 F), sur les contrats de transports, sur les permis de conduire (15 F), les cartes grises (13,20 F), etc. Les droits de dimension sont des droits variables suivant la dimension du papier employé : ils varient de 2,50 à 10 F ; ils sont le droit commun en la matière, e'est-à-dire qu'on recourt aux droits de dimension toutes les fois que la loi n'a pas précisé autrement le montant du droit de timbre. Les droits proportionnels ou « gradués » sont proportionnels à la valeur inscrite dans l'acte : tels sont les droits sur les effets de commerce, les quittances, les opérations de bourse, les contrats de capitalisation et d'épargne.

2° *Les modalités de recouvrement.* — Les deux modalités courantes sont : 1° la vente de papier timbré, dite « à la débite », c'est-à-dire que le papier fabriqué par l'administration est vendu dans ses bureaux ou par ses auxiliaires (bureaux de tabac) ; 2° la vente de timbres mobiles, qu'on appose sur l'acte comme les timbres postaux (des machines à timbrer sont utilisées par certains redevables). Il y a des procédures plus rares : 1° le « visa pour timbre », mention manuscrite apposée par le receveur ; 2° le « timbrage à l'extraordinaire », apposition d'une empreinte officielle sur des feuillets fournis par les parties, qui les utiliseront ensuite ; 3° le « paiement sur états » — c'est-à-dire sur relevés globaux — utilisé pour les quittances et les contrats de transports notamment.

### B) *L'impôt sur les opérations de bourse*

L'impôt sur les opérations de bourse a été créé en 1911-1912, sous forme de droit de timbre, bien qu'il ne frappe pas toujours des actes juridiques écrits. De tous les droits de timbre, il est celui qui a le plus nettement le caractère d'un impôt sur la transmission du capital.

a) LES MODALITÉS DE L'IMPÔT. — Il faut distinguer l'impôt sur les opérations des Bourses de valeur et l'impôt sur les opérations des Bourses de commerce.

1<sup>o</sup> *L'impôt sur les opérations des Bourses de valeur* est plus important. Les Bourses de valeur sont les « Bourses » au sens courant, c'est-à-dire les établissements où se négocient des titres (actions, obligations, valeurs mobilières en général). L'impôt frappe en réalité toutes les opérations portant sur les valeurs mobilières, qu'elles s'effectuent en Bourse ou hors Bourse (notamment par l'intermédiaire du marché bancaire) : dès qu'un titre de valeur mobilière est négocié par les soins d'un intermédiaire, quel qu'il soit (agent de change, courtier, banquier), il y a lieu à perception de l'impôt. Celui-ci est dû à la fois pour l'achat et pour la vente : il est donc payé deux fois pour chaque opération, par le vendeur d'un côté, par l'acheteur de l'autre. Pour les actions, il est de 0,6 % sur les opérations au comptant, de 0,3 % sur les opérations à terme, et 0,15 % sur les opérations de report (avec des réductions dégressives selon l'importance des sommes traitées). Les professionnels doivent tenir un cahier répertoire de toutes leurs opérations ; ils en dressent ensuite des bordereaux pour l'administration, à laquelle ils les déclarent, en acquittant l'impôt : mais ils récupèrent cet impôt sur leur client, de sorte qu'ils ont peu d'intérêt à frauder.

2<sup>o</sup> *L'impôt sur les opérations des Bourses de commerce.* — Les opérations faites sur des marchandises cotées dans les Bourses de commerce par application des règlements de ces Bourses, et par l'intermédiaire des professionnels, sont soumises à un impôt de 0,02 %, pesant sur l'opération unique (et non sur la vente et sur l'achat séparés). L'impôt est payé par le professionnel assujéti à la tenue d'un répertoire, et récupéré sur ses clients.

b) LES CARACTÈRES D'IMPÔT SUR LE CAPITAL. — Pourquoi considérer cet impôt, dont le taux est très faible, comme un impôt sur le capital, et non comme un impôt sur la dépense ? — Pour deux raisons : parce qu'il porte sur des biens qui sont essentiellement des capitaux ; parce qu'il frappe des opérations essentiellement « capitalistes », à caractère spéculatif.

1<sup>o</sup> *Le caractère de capitaux des valeurs mobilières.* — Les valeurs mobilières ne sont pas des biens, des objets : on n'en

peut tirer directement aucun avantage, on ne peut pas les « consommer ». Ce sont des morceaux de papier représentant des « droits », des « valeurs ». Mais elles ne sont pas, comme les billets de banque, immédiatement échangeables : si on achète avec ces billets des titres de valeurs mobilières, c'est pour épargner les sommes en question, c'est-à-dire pour en faire des capitaux. L'achat d'une valeur mobilière n'est pas une dépense ni une consommation : l'impôt qui pèse sur lui n'est ni un impôt sur la dépense, ni un impôt de consommation. On notera toutefois que ce premier caractère n'est applicable qu'à l'impôt sur les opérations des Bourses de valeur, non à celui sur les opérations des Bourses de commerce.

2<sup>o</sup> *Le caractère capitaliste des opérations de Bourse.* — Les opérations de Bourse sont elles-mêmes des opérations essentiellement « capitalistes ». Sans doute, ce caractère est-il plus accentué pour les Bourses de valeur que pour les Bourses de commerce : mais ces dernières aussi donnent lieu à des opérations à caractère spéculatif, où l'on recherche un « gain de fortune ». Le taux peu élevé de l'impôt sur les opérations de Bourse ne doit pas faire illusion. Le trait essentiel de ces opérations, c'est qu'elles se multiplient à propos des mêmes titres ou des mêmes marchandises, qui changent très fréquemment de mains : aussi, finalement, l'impôt est-il assez lourd. Il a d'ailleurs dans une certaine mesure le caractère d'un impôt pesant sur les gains de fortune spéculatifs : mais il est alors très faible à cet égard.

Sur les droits d'enregistrement, cf. les ouvrages essentiels d'E. ALLIX et P. LECERCLÉ, *Traité des droits d'enregistrement*, t. I, 1933 ; E. PILON, *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, t. I, 1929 ; M. LABORDE-LACOSTE, *Précis élémentaire d'enregistrement*, 1935. L'enregistrement fait l'objet d'un cours à option de licence dans un certain nombre de Facultés de Droit.

LA TAXE D'ACCROISSEMENT. — Les biens possédés par des associations et des collectivités ne supportent pas les droits de succession, puisque ces personnes morales ne meurent pas : c'est le problème de la « mainmorte ». Pour les sociétés commerciales, il existe divers droits d'enregistrement et de timbre, qui compensent les droits de succession. Pour certaines associations et congrégations religieuses qui y échappent, et qui subsistent indépendamment des changements de leurs membres, il existe une taxe destinée à compenser l'absence de droits de succession : la « taxe d'accroissement ». Elle est perçue chaque année, à raison de 0,70 % de la valeur des immeubles, et de 0,40 % de la valeur des meubles.

## SECTION II. — Les impositions extraordinaires du capital

Le problème de l'imposition extraordinaire du capital se pose dans des circonstances très exceptionnelles. Un Etat, devant faire face rapidement à des dépenses considérables mais provisoires, que ses ressources normales ne peuvent pas couvrir, décide d'amputer la fortune privée de tous les citoyens, par un impôt sur le capital perçu une seule fois. Par définition même, un tel impôt est éphémère ; il ne peut donc figurer dans un manuel de finances publiques que sous forme d'une description historique d'un impôt passé, ou d'une étude générale du problème posé par une telle imposition : sauf dans les brèves et rares périodes où un tel impôt est perçu. La question est intéressante à étudier en France, parce qu'un impôt extraordinaire sur le capital a été établi en 1945, et que certains ont parlé en 1962 d'en établir un autre, pour faire face aux dépenses de rapatriement des Français d'Algérie.

### § 1. LE PROBLÈME DE L'IMPOSITION EXTRAORDINAIRE DU CAPITAL

On l'examinera successivement sous l'angle théorique, et sous l'angle des expériences étrangères : l'expérience française de 1945 faisant l'objet d'une analyse plus détaillée dans le paragraphe second.

#### A) *La théorie de l'imposition extraordinaire du capital*

A première vue, l'imposition extraordinaire du capital, pour faire face à une situation exceptionnelle, est une solution séduisante. Que les riches — c'est-à-dire les détenteurs de capitaux — supportent alors les sacrifices nécessaires, proportionnellement à leurs richesses, est en effet conforme à la justice. On comprend que les partis de gauche soient généralement favorables à un tel impôt. Cependant, celui-ci présente des difficultés d'application très sérieuses, qui conduisent à en limiter l'emploi : et sa justice est quelquefois plus apparente que réelle.

a) LES CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES DE L'IMPOSITION EXTRAORDINAIRE DU CAPITAL. — On écartera un vieil argument contre l'impôt sur le capital, tiré de l'idée qu'il conduit à la destruction de la richesse nationale. Par contre, on retiendra les arguments relatifs à la difficulté d'assurer le paiement de l'impôt.

1<sup>o</sup> *La prétendue destruction de la richesse nationale.* — Les vicieux auteurs financiers classiques étaient horrifiés à l'idée du prélèvement extraordinaire sur le capital. Pour eux, il avait presque un caractère sacrilège, portant atteinte à ce capital où ils voyaient la source de toute prospérité et le fondement même de la société. Cette opposition fondamentale se traduisait rationnellement par l'argument suivant lequel le prélèvement sur le capital serait destructeur de la richesse nationale. La fortune nationale étant pour les classiques le total des fortunes privées, l'amputation de celles-ci entraînerait l'amputation de celle-là. On a fait justice déjà de cette théorie simpliste (cf. p. 125), qui ne fait qu'appliquer la vieille idée fautive de « l'État-trou », alors que l'État est un organisme redistributeur de richesses et de revenus. Les sommes provenant de l'amputation des fortunes privées sont redistribuées, et la fortune nationale n'est pas diminuée : sa répartition seule est modifiée. Si la répartition nouvelle assure une meilleure utilisation des biens, l'imposition sur le capital aide au contraire à développer la fortune nationale.

Il reste cependant que l'impôt sur le capital pénalise en partie l'épargne, qu'il décourage les efforts faits pour acquérir un capital. Dans la mesure où une telle imposition est rare, l'inconvénient est limité. Il est plus valable d'ailleurs dans des sociétés du type XIX<sup>e</sup> siècle, où l'épargne jouait un grand rôle, notamment pour « assurer les vieux jours » et pour réaliser une ascension sociale familiale, que dans nos sociétés contemporaines, où la Sécurité sociale et les systèmes de retraites ont diminué l'importance du capital, où la recherche de hauts revenus a supplanté l'épargne.

2<sup>o</sup> *Les difficultés de paiement de l'impôt.* — Par définition, l'imposition extraordinaire du capital se fait à un taux tel qu'on ne peut la payer sur le revenu, à moins d'un échelonne-

ment dans le temps : elle ampute donc le capital. D'où la nécessité pour les contribuables de « réaliser » une partie de ce capital pour payer l'impôt. Comme tous les détenteurs de capitaux sont dans cette situation, au même moment, les offres de biens (terrains, immeubles, valeurs mobilières) vont s'accroître dans des proportions très importantes, alors que les demandes vont diminuer : les disponibilités financières permettant la possibilité d'achats étant restreintes par l'impôt sur le capital. Aussi la valeur des biens sur le marché va tendre à diminuer : les prix des terrains, des maisons, des valeurs mobilières vont baisser, au moment même où l'on va faire peser un impôt sur leurs propriétaires. Ceux-ci subiront donc une double perte : celle de l'impôt et celle de la dépréciation. Et la dépréciation leur rendra difficile le paiement de l'impôt.

Le seul moyen d'éviter cette dépréciation est d'étaler dans le temps le paiement de l'impôt, de façon qu'il puisse être payé sur les revenus : mais alors l'État ne dispose plus immédiatement des sommes dont il a besoin, qui ont motivé le recours à l'imposition extraordinaire du capital ; et celle-ci devient un impôt provisoire sur le revenu mesuré d'après le capital.

b) L'IMPOSITION EXTRAORDINAIRE DU CAPITAL ET LA JUSTICE FISCALE. — En réalité, l'imposition extraordinaire du capital n'est pas si juste et si « progressiste » qu'elle le paraît à première vue. D'abord, son application risque d'entraîner beaucoup d'inégalités. Ensuite, et surtout, elle ouvre la voie à des spéculations qui avantagent les banques et les grandes sociétés capitalistes.

1° *Les inégalités d'application.* — Une première injustice vient du fait que l'impôt s'appliquera sans difficulté aux capitaux visibles (maisons, terres, automobiles) alors qu'il frappera plus malaisément les capitaux invisibles (titres au porteur, billets de banque, bijoux, collections de tableaux, avoirs à l'étranger), lesquels sont plutôt détenus par les grands capitalistes. Pour être relativement juste, un prélèvement sur le capital devrait nécessairement s'accompagner d'un échange de billets de banque, d'un enregistrement des titres au porteur, d'une ouverture des coffres en banques, etc. : mais de telles

mesures ont des conséquences économiques importantes, telle que la fuite des capitaux à l'étranger.

Dans le cas particulier de la France actuelle, une injustice particulière frapperait les gens qui ont fait de gros sacrifices pour acquérir un appartement afin de pouvoir se loger. Beaucoup préféreraient être locataires que propriétaires : mais l'accession à la propriété était le seul moyen de trouver un logement. Cette accession à la propriété a diminué leur niveau de vie, tout en les rendant juridiquement capitalistes : un impôt sur le capital viendrait aggraver cette inégalité.

2° *La spéculation.* — Un véritable prélèvement sur le capital oblige, nous l'avons vu, un grand nombre de capitalistes à réaliser une partie de leurs biens, ce qui provoque une baisse des cours. Cette baisse n'est que provisoire : les prix des maisons, des terrains et des valeurs mobilières remonteront ensuite à leur niveau normal, une fois épongé l'impôt sur le capital. D'où une fructueuse opération de spéculation, consistant à profiter de la baisse pour acheter, et à revendre ensuite après le retour au prix normal. Mais qui peut faire une telle opération ? — Pas les petits et moyens capitalistes, bien entendu, qui sont obligés de se porter vendeurs au contraire, pour payer leurs impôts. Une spéculation semblable sera le fait, d'une part des capitalistes étrangers, d'autre part des banques et des grands capitalistes liés à elles qui peuvent leur emprunter. L'imposition extraordinaire du capital risque ainsi de faire changer de mains une partie des fortunes privées, l'enlevant aux « petits » pour la donner aux « gros » : accroissant ainsi la concentration capitaliste.

### B) *La pratique de l'imposition extraordinaire du capital*

Les difficultés précédentes se sont révélées à l'usage. Elles expliquent l'échec de beaucoup d'expériences d'imposition extraordinaire du capital : cependant celui-ci tient aussi à d'autres causes, et notamment à l'inflation. En pratique, on a recouru jusqu'ici à des impositions extraordinaires du capital, dans les Etats d'Occident, à deux époques : dans l'après-guerre 1914 et dans l'après-guerre 1939.

a) L'IMPOSITION DU CAPITAL APRÈS LA PREMIÈRE GUERRE MONDIALE. — On dira un mot à cet égard de l'expérience allemande et de l'expérience italienne.

1° *L'expérience allemande.* — L'Allemagne établit un prélèvement extraordinaire sur le capital en 1919. Mais son paiement fut échelonné sur une période très longue, qui en faisait en réalité un impôt sur le revenu mesuré d'après le capital. Pour les biens fonciers, en effet, l'impôt était soldé en 50 annuités de 5,5 % du capital, chacune ; pour les biens mobiliers, en 30 annuités de 6,5 % chacune. La différence d'étalement entre les deux catégories vient de l'idée qu'on considère plus difficile la liquidation des biens fonciers, à la fois moralement et financièrement, et qu'on veut donc éviter au maximum pour eux la nécessité de réaliser une partie du capital pour faire face à l'impôt.

Le prélèvement allemand de 1919 fut un échec : mais cela ne tient pas à sa technique, car un si long étalement dans le temps rendait possible le paiement de l'impôt sans trop de difficultés. C'est l'inflation allemande, en entraînant l'effondrement de la monnaie, qui a pratiquement annihilé les annuités du prélèvement : car celui-ci était payé évidemment à la valeur nominale du capital, exprimée en monnaie, laquelle valeur tendait vers zéro par suite de l'inflation.

2° *L'expérience italienne.* — L'Italie a établi un impôt extraordinaire sur la fortune en 1920. Son taux était progressif, et non pas proportionnel comme le prélèvement allemand. Il variait de 4,5 % à 50 % au total. Le paiement était étalé sur un certain nombre d'années, variable suivant la fortune du contribuable. On pouvait ainsi aboutir au maximum à 19 annuités : dans la plupart des cas, le prélèvement extraordinaire fut donc payé sur les revenus, et non sur le capital lui-même.

b) L'IMPOSITION DU CAPITAL APRÈS LA SECONDE GUERRE MONDIALE. — On trouve aussi des impôts extraordinaires sur le capital après la seconde guerre mondiale, notamment en Italie et en France. Mais ils font figure de procédés un peu désuets à côté de l'échange des billets avec blocage, tel qu'il a été pratiqué en Belgique.

1<sup>o</sup> *L'expérience italienne.* — Comme après la première guerre mondiale, l'Italie recourut à l'imposition extraordinaire du capital après la seconde, sous la forme de deux impôts. Les fortunes individuelles furent frappées d'un impôt progressif, dont le taux s'étalait de 6 à 41 % : un abattement à la base de trois millions de lires en limitait la portée pour les petits capitaux ; d'autre part, le taux de 41 % ne s'appliquait qu'aux fortunes supérieures à un milliard de lires. L'étalement des paiements était limité à cinq ans, ce qui aboutissait à un véritable impôt sur le capital, à la différence de ce qui s'était produit après la première guerre mondiale.

Les fortunes des institutions et des collectivités étaient soumises de leur côté à un impôt proportionnel, dont le taux variait de 2 à 4 %, suivant les cas, payable lui aussi en cinq années. On peut s'étonner de la modération de l'impôt sur les collectivités, à côté du caractère élevé de l'impôt sur les individus. Cela s'explique d'abord par l'importance des capitaux collectifs : un prélèvement trop lourd aurait obligé à des réalisations massives. Aussi probablement par le fait que beaucoup d'institutions et de collectivités sont ecclésiastiques en Italie, et que le gouvernement voulait ménager l'Eglise.

2<sup>o</sup> *Les blocages de billets et de comptes en banque.* — L'après-guerre 1945 a vu s'appliquer une technique originale d'assainissement financier : celle du blocage des billets de banque. Elle a été imaginée par le ministre des Finances français Pierre Mendès-France : mais on ne lui a pas permis de l'appliquer. Par contre, elle a été appliquée avec succès en Belgique. L'idée de base est de procéder un jour, brusquement, sans avertissement préalable, à un échange de tous les billets de banque, les anciens étant démonétisés et remplacés par des nouveaux.

Le système a été appliqué en France, comme moyen de contrôle dans l'impôt de solidarité (cf. p. 632) ; mais on s'est borné là : l'échange des billets s'est fait sans limitation. En Belgique, au contraire, on n'a remis à chaque citoyen des nouveaux billets que jusqu'à un certain plafond, assez bas : le reste de la somme correspondant aux billets anciens étant inscrit à un compte en banque spécial, bloqué. Les comptes

en banque normaux étaient bloqués de la même façon. Le déblocage de ces comptes ne s'est fait que lentement et progressivement. Le système permet une déflation monétaire brutale, qui empêche la hausse des prix et la dévalorisation de la monnaie.

Il ressemble à un prélèvement sur le capital, dans la mesure où les particuliers se trouvent ainsi privés d'une partie de leur capital : mais le prélèvement n'est pas définitif. Il s'agit seulement d'une indisponibilité provisoire des capitaux bloqués : la technique ressemble plus à celle de l'emprunt forcé qu'à celle de l'impôt sur le capital. On peut même dire qu'en maintenant la valeur de la monnaie, en empêchant une inflation brutale, le blocage des billets et des comptes empêche ce prélèvement sur le capital aveugle et injuste qui résulte de l'effondrement de la monnaie : tous ceux dont les capitaux consistent en billets de banque ou en valeurs fixes (prêts, obligations) voient leur capital amputé, alors que les possesseurs de biens matériels (terres, maisons, bijoux, objets) ou de valeurs les représentant (actions), ne supportent pas d'amputation.

## § 2. LE PRÉLÈVEMENT FRANÇAIS SUR LE CAPITAL DE 1945

Une ordonnance du 15 août 1945 a établi un prélèvement exceptionnel sur le capital, appelé « impôt de solidarité nationale » destiné à financer la reconstruction après la guerre. Il a échoué, dans l'ensemble.

### A) *La technique de l'impôt de solidarité nationale*

Sous le nom générique d'impôt de solidarité nationale, on trouvait en réalité deux impositions distinctes, appliquées simultanément.

a) LES DEUX IMPOTS SUR LE CAPITAL. — On voulait à la fois frapper l'ensemble du capital détenu par les contribuables, et frapper plus lourdement la partie de ce capital acquise pendant la guerre, alors que tant de citoyens souffraient et mouraient. La juste impopularité des fortunes acquises grâce au « marché noir », notamment, conduisait à les frapper plus

lourdement. D'où l'établissement de deux contributions distinctes : un impôt sur l'enrichissement et un prélèvement sur l'ensemble du capital.

1° *L'impôt sur l'enrichissement.* — Toutes les fortunes ont été évaluées de façon aussi précise que possible (suivant des règles complexes) au 1<sup>er</sup> janvier 1940 et au 4 juin 1945, en tenant compte de la dépréciation monétaire. L'enrichissement était constitué par la différence entre ces deux évaluations, si elle était positive. L'impôt était fortement progressif : de 5 % pour la tranche d'enrichissement inférieure à 150 000 anciens francs, il atteignait 100 % pour la tranche supérieure à 5 millions d'anciens francs.

2° *Le prélèvement sur l'ensemble du capital.* — Le capital total existant au 4 juin 1945 a été soumis de plus à un prélèvement. Cet impôt était progressif, de 3 % (au-dessous de 500 000 anciens francs, après déduction des abattements de base) jusqu'à 20 % (au-dessus de 300 millions) : les taux étaient donc assez modérés, notamment par rapport à ceux de l'impôt italien de la même époque : mais il ne faut pas oublier que les versements étaient très rapprochés.

b) *L'APPLICATION DES IMPOTS SUR LE CAPITAL.* — On se bornera à noter deux choses à ce propos : d'une part, la personnalisation de l'impôt ; d'autre part, l'étalement des paiements.

1° *La personnalisation de l'impôt.* — On vient de dire d'abord qu'il existait des abattements à la base qui favorisaient les petits capitalistes. Il a été établi d'autre part un aménagement familial : l'actif net imposable était divisé en deux branches, une pour chaque époux, et l'impôt appliqué séparément à chacune, ce qui diminuait l'effet de la progressivité. C'est là l'origine du « quotient familial », ensuite appliqué à l'impôt sur le revenu, d'une façon plus perfectionnée.

2° *L'étalement des paiements.* — L'étalement des paiements de l'impôt de solidarité était très réduit, par rapport aux expériences étrangères. L'impôt devait être payé en quatre « quarts », échelonnés sur deux ans seulement. Bizarrement, on ajouta ensuite un « cinquième quart » (!) supplémentaire, pour aider à couvrir le déficit budgétaire : la dévalorisation de la monnaie justifiait d'ailleurs une mesure semblable.

## B) *L'échec de l'impôt de solidarité nationale*

Dans l'ensemble, l'impôt de solidarité a été un échec. Mais cet échec ne tient que partiellement à la technique même de l'impôt : des circonstances extérieures, et notamment l'inflation, ont joué un rôle important à cet égard.

a) LE FAIBLE RENDEMENT DE L'IMPOT DE SOLIDARITÉ. — Au total, l'impôt de solidarité a rapporté un peu plus de 110 milliards d'anciens francs, répartis sur six ans (80 milliards les deux premières années, 17 milliards la troisième, moins de 9 milliards la quatrième, 3 milliards la cinquième, 1 milliard la sixième). Le prélèvement n'a atteint que 10,6 % des ressources budgétaires la première année (1946), 6 % la seconde année, 1,6 % la troisième année, 0,6 % la quatrième, et ensuite des pourcentages infimes.

Certes, ces sommes et ces proportions ne sont pas négligeables, surtout les deux premières années. Mais elles sont nettement trop faibles, par rapport à la lourdeur du mécanisme d'un prélèvement exceptionnel sur le capital, aux difficultés économiques qu'il entraîne, à la résistance psychologique qu'il suscite. C'est employer une mitrailleuse lourde pour chasser le lapin.

b) LES CAUSES DE L'ÉCHEC DE L'IMPOT DE SOLIDARITÉ. — Il semble que l'on puisse expliquer cet échec par deux causes : la sous-évaluation des capitaux immobiliers et l'inflation monétaire.

1° *La sous-évaluation des capitaux immobiliers.* — Pour l'évaluation des fortunes qui servait de base à l'impôt, on pratiqua une sous-évaluation systématique des biens immobiliers. L'administration de l'Enregistrement la toléra ici, de même qu'elle la tolérait régulièrement pour l'évaluation des biens immobiliers en matière de succession. Ce comportement s'expliquait d'abord par la résistance des contribuables : une évaluation exacte des biens immobiliers, qui aurait forcé à en vendre une partie, aurait provoqué des réactions très vives. D'autre part, la législation sur les loyers, qui maintenait ceux-ci à des taux très bas, rendait injuste l'évaluation des immeubles au coût de reconstruction, comme le prescrivait la loi.

2° *L'inflation monétaire.* — L'inflation monétaire joua un rôle plus important encore dans l'échec de l'impôt de solidarité. Entre le moment où les fortunes furent évaluées et celui où l'impôt fut payé, la monnaie perdit une bonne partie de sa valeur : on paya donc l'impôt sur une valeur nominale des capitaux beaucoup plus faible que leur valeur réelle au moment du paiement. La moyenne des indices généraux des prix de gros et de détail (assez bon instrument de mesure de la valeur de la monnaie) était de 383 en 1945 (base 100 en 1938) ; elle monta à 621 en 1946, à 936 en 1947, à 1 552 en 1948, à 1 743 en 1949. Cela signifie que, dans les deux ans du paiement essentiel de l'impôt, la valeur nominale de son assiette avait diminué de plus de 50 % en moyenne par rapport à sa valeur réelle.

Sur l'impôt sur le capital, cf. J. MONANCE, *L'impôt complémentaire sur le capital*, 1943. — Sur le prélèvement de 1945 en France, cf. F. RIPERT et J. RIPERT, *L'impôt de solidarité nationale*, 1946 ; J. TRÉVOUX, *Egalité et incidence de l'impôt sur le capital* (ordonnance du 15 août 1945), *Annales de l'Université de Lyon*, 1947, t. III, p. 65.

## ANNEXES

### I. LES VARIATIONS DE VALEUR DU FRANC

Pour comparer les situations financières à diverses époques, il est indispensable de se reporter à un tableau des variations de la valeur de la monnaie, qui permette d'effectuer les corrections indispensables.

L'Inventaire de la Situation financière de 1946 contient trois sortes de renseignements à cet égard : on y trouve un tableau des variations du prix d'achat de l'or par la Banque de France (p. 221), un tableau du cours moyen en francs du dollar et de la livre (p. 222), enfin des tableaux estimant la valeur du franc d'après l'indice moyen annuel des prix de gros et des prix de détail (pp. 223-224). Le rapprochement de ces tableaux montre des disparités notables dans les variations de l'indice de la valeur du franc :

| Années             | Indice par rapport à l'or | Indice par rapport au dollar | Indice par rapport au prix de détail |
|--------------------|---------------------------|------------------------------|--------------------------------------|
| 1913.....          | 100                       | 100                          | 100                                  |
| 1928.....          | 20,3                      | 20,3                         | 18,2                                 |
| 1939.....          | 7,9                       | 13                           | 13,1                                 |
| 1946 (sept.) ..... | 2,6                       | 4,3                          | 1,8                                  |

FIG. 37. — Variations de valeur du franc par rapport à l'or, au dollar et aux prix intérieurs

L'Inventaire de 1951 a finalement retenu la référence aux indices de prix comme base de détermination des variations de valeur du franc, en prenant la moyenne des indices annuels des prix de gros et des prix de détail. Le tableau publié dans l'Inventaire est mis à jour chaque année, depuis lors, dans *Statistiques et études financières*. La difficulté principale vient du fait que le mode de calcul des indices de prix a changé à diverses époques (en 1938 et en 1949 pour les prix de gros, en 1930 et en 1949 pour les prix de détail) : l'Institut national de la Statistique et des Etudes économiques a dû calculer des taux de conversion des indices anciens en indices nouveaux. Sur cette base, il a publié dès 1958 une série homogène d'indices de prix et de coefficients correspondants de la valeur du franc, allant de 1900 à nos jours.

On la trouvera reproduite ci-après (fig. 38) ; on n'oubliera pas que, pour la conversion des « anciens francs » — antérieurs à 1959 — en « francs », il suffit de diviser les premiers par 100). Du fait même de sa généralité, ce tableau ne peut servir qu'à évaluer les variations globales de la monnaie : il ne serait pas utilisable, par exemple, pour évaluer en francs constants le chiffre d'affaires d'une branche d'industrie particulière, dont les prix peuvent suivre des mouvements différents de l'ensemble. D'une façon générale, on devra se montrer prudent dans l'utilisation de ce tableau, qui donne seulement des ordres de grandeur.

| Années | Indice des prix |            |                             | Coefficient de transformation des francs courants |                |                | Années | Indices des prix |           |            | Coefficient de transformation des francs courants |                |                |                |
|--------|-----------------|------------|-----------------------------|---|----------------|----------------|--------|------------------|-----------|------------|---|----------------|----------------|----------------|
|        | de gros         | Moyenne    |                             | en francs 1914                                    | en francs 1938 | en francs 1968 |        | de gros          | de détail | Moyenne    |   | en francs 1914 | en francs 1938 | en francs 1968 |
|        |                 | de l'année | Base 100 l'année précédente |   |                |                |        |                  |           | de l'année | Base 100 l'année précédente                       |                |                |                |
| 1902   | 13              | 13         | 100,0                       | 1,19  | 7,7            | 3,11           | 1936   | 63               | 70        | 66,5       | 111,8   | 0,23           | 1,50           | 0,61           |
| 1903   | 13              | 13         | 100,0                       | 1,19  | 7,7            | 3,11           | 1937   | 88               | 88        | 88         | 132,3   | 0,176          | 1,14           | 0,46           |
| 1904   | 13              | 13         | 100,0                       | 1,19  | 7,7            | 3,11           | 1938   | 100              | 100       | 100        | 113,6   | 0,155          | 1,00           | 0,40           |
| 1905   | 14              | 13,5       | 103,8                       | 1,15  | 7,4            | 3,00           | 1939   | 105              | 107       | 106        | 106,0   | 0,146          | 0,94           | 0,38           |
| 1906   | 14              | 12         | 96,2                        | 1,19  | 7,4            | 3,11           | 1940   | 138              | 126       | 132        | 124,5   | 0,117          | 0,76           | 0,31           |
| 1907   | 15              | 13         | 107,6                       | 1,11  | 7,1            | 2,89           | 1941   | 169              | 148       | 158,5      | 120,1   | 0,098          | 0,63           | 0,26           |
| 1908   | 14              | 13,5       | 96,4                        | 1,15  | 7,4            | 3,00           | 1942   | 198              | 178       | 188        | 118,6   | 0,082          | 0,53           | 0,215          |
| 1909   | 14              | 13         | 100,0                       | 1,15  | 7,4            | 3,00           | 1943   | 230              | 221       | 225,5      | 119,9   | 0,069          | 0,44           | 0,179          |
| 1910   | 15              | 13         | 103,7                       | 1,11  | 7,1            | 2,89           | 1944   | 259              | 270       | 264,5      | 117,3   | 0,059          | 0,38           | 0,153          |
| 1911   | 16              | 15         | 110,7                       | 1,00  | 6,4            | 2,61           | 1945   | 366              | 401       | 383,5      | 145,0   | 0,040          | 0,26           | 0,105          |
| 1912   | 16              | 15         | 100,0                       | 1,00  | 6,4            | 2,61           | 1946   | 631              | 612       | 621,5      | 162,0   | 0,025          | 0,161          | 0,065          |
| 1913   | 16              | 15,5       | 100,0                       | 1,00  | 6,4            | 2,61           | 1947   | 960              | 913       | 936,5      | 150,7   | 0,0166         | 0,107          | 0,0432         |
| 1914   | 16              | 15         | 100,0                       | 1,00  | 6,4            | 2,61           | 1948   | 1 655            | 1 449     | 1 552      | 165,7   | 0,0100         | 0,064          | 0,0261         |
| 1915   | 22              | 18         | 129,0                       | 0,78  | 5,0            | 2,02           | 1949   | 2 000            | 1 804     | 1 902      | 109,1   | 0,0082         | 0,053          | 0,0213         |
| 1916   | 30              | 20         | 125,0                       | 0,62  | 4,0            | 1,62           | 1950   | 2 000            | 1 804     | 1 902      | 109,1   | 0,0082         | 0,053          | 0,0213         |
| 1917   | 42              | 24         | 132,0                       | 0,47  | 3,0            | 1,23           | 1951   | 2 555            | 2 097     | 2 326      | 122,3   | 0,0067         | 0,043          | 0,0174         |
| 1918   | 54              | 31         | 128,8                       | 0,36  | 2,3            | 0,95           | 1952   | 2 676            | 2 347     | 2 511,5    | 108,0   | 0,0062         | 0,040          | 0,0161         |
| 1919   | 57              | 38         | 111,8                       | 0,33  | 2,1            | 0,85           | 1953   | 2 555            | 2 307     | 2 431      | 96,8  | 0,0064         | 0,041          | 0,0166         |
| 1920   | 81              | 53         | 141,0                       | 0,23  | 1,5            | 0,60           | 1954   | 2 510            | 2 317     | 2 413,5    | 99,3  | 0,0064         | 0,041          | 0,0168         |
| 1921   | 55              | 46         | 75,4                        | 0,31  | 2,0            | 0,80           | 1955   | 2 507            | 2 339     | 2 423      | 100,4   | 0,0064         | 0,041          | 0,0167         |
| 1922   | 52              | 45         | 96,0                        | 0,32  | 2,0            | 0,83           | 1956   | 2 615            | 2 437     | 2 526      | 104,2   | 0,0061         | 0,040          | 0,0160         |
| 1923   | 67              | 49         | 119,6                       | 0,27  | 1,72           | 0,70           | 1957   | 2 765            | 2 511     | 2 638      | 104,4   | 0,0059         | 0,038          | 0,0153         |
| 1924   | 78              | 56         | 115,5                       | 0,23  | 1,49           | 0,60           | 1958   | 3 083            | 2 889     | 2 986      | 113,2   | 0,0052         | 0,032          | 0,0135         |
| 1925   | 88              | 60         | 110,4                       | 0,21  | 1,35           | 0,55           | 1959   | 3 230            | 3 067     | 3 148,5    | 105,4   | 0,0049         | 0,032          | 0,0128         |
| 1926   | 112             | 79         | 129,0                       | 0,16  | 1,04           | 0,42           | 1960   | 3 314            | 3 178     | 3 246      | 103,1   | 0,048          | 3,08           | 1,25           |
| 1927   | 99              | 82         | 94,2                        | 0,17  | 1,11           | 0,45           | 1961   | 3 382            | 3 283     | 3 332,5    | 102,7   | 0,46           | 3,00           | 1,21           |
| 1928   | 98              | 82         | 100,6                       | 0,17  | 1,10           | 0,45           | 1962   | 3 474            | 3 441     | 3 457,5    | 103,7   | 0,44           | 2,89           | 1,17           |
| 1929   | 97              | 87         | 101,6                       | 0,17  | 1,09           | 0,44           | 1963   | 3 610            | 3 606     | 3 606      | 104,7   | 0,43           | 2,77           | 1,12           |
| 1930   | 85              | 88         | 94,0                        | 0,18  | 1,16           | 0,47           | 1964   | 3 659            | 3 723     | 3 691      | 102,0   | 0,42           | 2,71           | 1,10           |
| 1931   | 72              | 84         | 90,2                        | 0,20  | 1,28           | 0,52           | 1965   | 3 714            | 3 826     | 3 770      | 102,1   | 0,41           | 2,65           | 1,07           |
| 1932   | 64              | 77         | 90,4                        | 0,22  | 1,42           | 0,57           | 1966   | 3 797            | 3 950     | 3 873,5    | 102,7   | 0,40           | 2,58           | 1,04           |
| 1933   | 61              | 74         | 95,7                        | 0,23  | 1,48           | 0,60           | 1967   | 3 766            | 4 074     | 3 920      | 101,2   | 0,40           | 2,55           | 1,03           |
| 1934   | 57              | 71         | 94,8                        | 0,24  | 1,56           | 0,63           | 1968   | 3 821            | 4 267     | 4 044      | 103,2   | 0,38           | 2,47           | 1,00           |
| 1935   | 54              | 65         | 93,0                        | 0,26  | 1,68           | 0,68           |        |                  |           |            |   |                |                |                |

FIG. 38. — Pouvoir d'achat du franc  
(d'après la moyenne des indices de prix de gros et de détail)

## II. TEXTE DE L'ORDONNANCE DU 2 JANVIER 1959

portant loi organique relative aux lois de finances

### TITRE PREMIER

#### DISPOSITIONS GÉNÉRALES

**ARTICLE PREMIER.** — Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent.

Les dispositions législatives destinées à organiser l'information et le contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques ou à imposer aux agents des services publics des responsabilités pécuniaires sont contenues dans les lois de finances.

Les lois de finances peuvent également contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

Lorsque des dispositions d'ordre législatif ou réglementaire doivent entraîner des charges nouvelles, aucun projet de loi ne peut être définitivement voté, aucun décret ne peut être signé, tant que ces charges n'ont pas été prévues, évaluées et autorisées dans les conditions fixées par la présente ordonnance.

Les créations et transformations d'emplois ne peuvent résulter que de dispositions prévues par une loi de finances. Toutefois, des transformations d'emplois peuvent être opérées par décrets pris en Conseil des Ministres après avis du Conseil d'Etat. Ces transformations d'emplois, ainsi que les recrutements, les avancements et les modifications de rémunération ne peuvent être décidés s'ils sont de nature à provoquer un dépassement des crédits annuels préalablement ouverts.

Les plans approuvés par le Parlement, définissant des objectifs à long terme, ne peuvent donner lieu à des engagements de l'Etat que dans les limites déterminées par des autorisations de programme votées dans les conditions fixées par la présente ordonnance. Les autorisations de programme peuvent être groupées dans des lois dites « lois de programme ».

**ART. 2.** — Ont le caractère de lois de finances :

La loi de finances de l'année et les lois rectificatives ;

La loi de règlement.

La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat.

Seules les dispositions relatives à l'approbation de conventions financières, aux garanties accordées par l'Etat, à la gestion de la dette publique ainsi que de la dette viagère, aux autorisations d'engagements par anticipation ou aux autorisations de programme peuvent engager l'équilibre financier des années ultérieures. Les lois de programme ne peuvent permettre d'engager l'Etat à l'égard des tiers que dans les limites des autorisations de programme contenues dans la loi de finances de l'année.

Seules les lois de finances, dites rectificatives, peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année.

La loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et approuve les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances de l'année, complétée, le cas échéant, par ses lois rectificatives.

## TITRE II

### DES DISPOSITIONS DE LOIS DE FINANCES

#### CHAPITRE PREMIER

##### *De la détermination des ressources et des charges de l'État*

ART. 3. — Les ressources permanentes de l'État comprennent :

Les impôts, ainsi que le produit des amendes ;

Les rémunérations de services rendus, redevances, fonds de concours, dons et legs ;

Les revenus du domaine et des participations financières ainsi que la part de l'État dans les bénéfices des entreprises nationales ;

Les remboursements de prêts et avances ;

Les produits divers.

ART. 4. — L'autorisation de percevoir les impôts est annuelle.

Le rendement des impôts dont le produit est affecté à l'État est évalué par les lois de finances.

Les taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret en Conseil d'État, pris sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances.

ART. 5. — La rémunération des services rendus par l'État ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret en Conseil d'État pris sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé.

Le produit des amendes, des rémunérations pour services rendus, les revenus du domaine et des participations financières, les bénéfices des entreprises nationales, les remboursements des prêts ou avances et le montant des produits divers sont prévus et évalués par la loi de finances de l'année.

ART. 6. — Les charges permanentes de l'État comprennent :

Les dépenses ordinaires ;

Les dépenses en capital ;

Les prêts et avances.

Les dépenses ordinaires sont groupées sous quatre titres :

Charges de la dette publique ainsi que de la dette viagère et dépenses en atténuation de recettes ;

Dotation des pouvoirs publics ;  
Dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services ;  
Interventions de l'Etat, notamment en matière économique, sociale et culturelle.

Les dépenses en capital sont groupées sous trois titres :

Investissements exécutés par l'Etat ;  
Subventions d'investissement accordées par l'Etat ;  
Réparation des dommages de guerre.

Les prêts et avances de l'Etat sont groupés sous quatre titres :

Prêts du fonds de développement économique et social ;  
Prêts intéressant le logement ;  
Prêts divers consentis par l'Etat ;  
Avances de l'Etat.

ART. 7. — Les crédits ouverts par les lois de finances sont mis à la disposition des ministres pour les dépenses ordinaires, les dépenses en capital et les prêts et avances.

Ils sont affectés à un service ou à un ensemble de services. Ils sont spécialisés par chapitre groupant les dépenses selon leur nature ou selon leur destination. Toutefois, certains chapitres peuvent comporter des crédits globaux destinés à faire face à des dépenses éventuelles ou à des dépenses accidentelles.

Des crédits globaux peuvent également être ouverts pour des dépenses dont la répartition par chapitre ne peut être déterminée au moment où ils sont votés. L'application de ces crédits au chapitre qu'ils concernent est ensuite réalisée par arrêté du ministre des Finances.

ART. 8. — Les crédits sont évaluatifs, provisionnels ou limitatifs. Ces trois catégories de crédits doivent faire l'objet de chapitres distincts.

Un même chapitre peut être doté à la fois de crédits d'autorisation de programme et de crédits de paiement.

ART. 9. — Les crédits évaluatifs servent à acquitter les dettes de l'Etat résultant de dispositions législatives spéciales ou de conventions permanentes approuvées par la loi. Ils s'appliquent à la dette publique, à la dette viagère, aux frais de justice et aux réparations civiles, aux remboursements, aux dégrèvements et aux restitutions, ainsi qu'aux dépenses imputables sur les chapitres dont l'énumération figure à un état spécial annexé à la loi de finances.

Les dépenses auxquelles s'appliquent les crédits évaluatifs s'imputent, au besoin, au-delà de la dotation inscrite aux chapitres qui les concernent.

ART. 10. — Les crédits provisionnels s'appliquent aux dépenses dont le montant ne peut correspondre exactement à la dotation inscrite dans la loi de finances parce que les dépenses afférentes à ces crédits sont engagées en vertu d'une loi ou d'un règlement contresigné par le ministre des Finances. La liste des chapitres dont les dotations ont un caractère provisionnel est donnée chaque année par la loi de finances.

Les dépenses sur crédits provisionnels ne peuvent être ordonnancées que

dans la limite des crédits ouverts. S'il est constaté en cours d'année que ces crédits sont insuffisants, ils peuvent être complétés, par arrêté du ministre des Finances, par prélèvements sur le crédit global pour dépenses éventuelles. En cas d'urgence, si ces prélèvements sont eux-mêmes insuffisants, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets d'avances pris sur le rapport du ministre des Finances et dont la ratification est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances.

ART. 11. — Tous les crédits qui n'entrent pas dans les catégories prévues aux articles 9 et 10 ci-dessus sont limitatifs.

Sauf dispositions spéciales prévoyant un engagement par anticipation sur les crédits de l'année suivante et sans préjudice des exceptions au principe de l'annualité qui pourront être apportées par le décret prévu à l'article 16, les dépenses sur crédits limitatifs ne peuvent être engagées et ordonnées que dans la limite des crédits ouverts ; ceux-ci ne peuvent être modifiés que par une loi de finances sous réserve des dispositions prévues aux articles 14, 17, 21 et 25, ainsi que des exceptions ci-après :

1<sup>o</sup> Dans la limite d'un crédit global pour dépenses accidentelles, des décrets pris sur le rapport du ministre des Finances peuvent ouvrir des crédits pour faire face à des calamités ou à des dépenses urgentes ou imprévues ;

2<sup>o</sup> En cas d'urgence, s'il est établi, par rapport du ministre des Finances au Premier ministre, que l'équilibre financier prévu à la dernière loi de finances n'est pas affecté, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets d'avances pris sur avis du Conseil d'Etat. La ratification de ces crédits est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances ;

3<sup>o</sup> En cas d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets d'avances pris en Conseil des Ministres sur avis du Conseil d'Etat. Un projet de loi de finances portant ratification de ces crédits est déposé immédiatement ou à l'ouverture de la plus prochaine session du Parlement.

ART. 12. — Les dotations affectées aux dépenses en capital et aux prêts et exceptionnellement les dotations affectées aux dépenses ordinaires de matériel peuvent comprendre des autorisations de programme et des crédits de paiement.

Les autorisations de programme constituent la limite supérieure des dépenses que les ministres sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus par la loi. Elles demeurent valables sans limitation de durée jusqu'à ce qu'il soit procédé à leur annulation. Elles peuvent être révisées pour tenir compte, soit de modification technique, soit de variation de prix. Ces révisions sont imputées par priorité sur les autorisations de programme ouvertes et non utilisées ou, à défaut et par priorité, sur les autorisations de programme nouvelles ouvertes par une loi de finances.

Une même opération en capital sous forme de dépenses, de subventions ou de prêts peut être divisée en tranches. Chaque autorisation de programme doit couvrir une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction.

Les crédits de paiement sur opérations en capital constituent la limite

supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations de programme correspondantes.

ART. 13. — Tout crédit qui devient sans objet en cours d'année peut être annulé par arrêté du ministre des Finances après accord du ministre intéressé.

ART. 14. — Des transferts et des virements de crédits peuvent modifier la répartition des dotations entre les chapitres. Ils ne peuvent avoir pour effet de créer de nouveaux chapitres.

Les transferts modifient la détermination du service responsable de l'exécution de la dépense sans modifier la nature de cette dernière. Ils sont autorisés par arrêté du ministre des Finances.

Les virements conduisent à modifier la nature de la dépense prévue par la loi de finances. Ils peuvent être autorisés par décret pris sur le rapport du ministre des Finances sous réserve d'intervenir à l'intérieur du même titre du budget d'un même ministère et d'être maintenus dans la limite du dixième de la dotation de chacun des chapitres intéressés. Toutefois, aucun virement de crédit ne pourra être obéré d'une dotation évaluative ou provisionnelle au profit d'une dotation limitative.

ART. 15. — Outre les opérations permanentes de l'Etat décrites aux articles 3 et 6 ci-dessus, le Trésor public exécute sous la responsabilité de l'Etat des opérations de trésorerie. Celles-ci comprennent :

- a) des émissions et remboursements d'emprunts publics ;
- b) des opérations de dépôt, sur ordre et pour compte de correspondants.

Les émissions d'emprunts sont faites conformément aux autorisations générales données chaque année par les lois de finances.

Sauf disposition expresse d'une loi de finances, les titres d'emprunts émis par l'Etat sont libellés en francs ; ils ne peuvent prévoir d'exonération fiscale et ne peuvent être utilisés comme moyen de payement d'une dépense publique.

Les remboursements d'emprunts sont exécutés conformément au contrat d'émission.

Les opérations de dépôt sont faites dans les conditions prévues par les règlements de comptabilité publique.

Sauf dérogation admise par le ministre des Finances, les collectivités territoriales de la République et les établissements publics sont tenus de déposer au Trésor toutes leurs disponibilités. Sous réserve des dispositions particulières concernant les comptes courants des Etats étrangers et des banques d'émission de la zone franc, aucun découvert ne peut être consenti à un correspondant du Trésor.

## CHAPITRE II

### *Des affectations comptables*

ART. 16. — Le budget est constitué par l'ensemble des comptes qui décrivent, pour une année civile, toutes les ressources et toutes les charges permanentes de l'Etat.

Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public.

Les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires ; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

Un décret en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre des Finances fixe les modalités d'application des principes qui précèdent et les conditions dans lesquelles des exceptions peuvent y être apportées, notamment en ce qui concerne les opérations de régularisation.

ART. 17. — Sous réserve des dispositions concernant les autorisations de programme, les crédits ouverts au titre d'un budget ne créent aucun droit au titre du budget suivant.

Toutefois, les crédits de paiement disponibles sur opérations en capital sont reportés par arrêté du ministre des Finances, ouvrant une dotation de même montant en sus des dotations de l'année suivante. Avant l'intervention du report, les ministres peuvent, dans la limite des deux tiers des crédits disponibles, engager et ordonnancer des dépenses se rapportant à la continuation des opérations en voie d'exécution au 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cours.

Peuvent également donner lieu à report, par arrêté du ministre des Finances, les crédits disponibles figurant à des chapitres dont la liste est donnée par la loi des finances, ainsi que, dans la limite du dixième de la dotation du chapitre intéressé, les crédits correspondant aux dépenses effectivement engagées, mais non encore ordonnancées.

ART. 18. — Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses. L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont imputées à un compte unique, intitulé budget général.

Toutefois, certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses. Ces affectations spéciales prennent la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux du Trésor ou de procédures comptables particulières au sein du budget général ou d'un budget annexe.

L'affectation à un compte spécial est de droit pour les opérations de prêts et d'avances. L'affectation par procédure particulière au sein du budget général ou d'un budget annexe est décidée par voie réglementaire dans les conditions prévues à l'article 19. Dans tous les autres cas, l'affectation est exceptionnelle et ne peut résulter que d'une disposition de loi de finances, d'initiative gouvernementale. Aucune affectation n'est possible si les dépenses résultent d'un droit permanent reconnu par la loi.

ART. 19. — Les procédures particulières permettant d'assurer une affectation au sein du budget général ou d'un budget annexe sont la procédure de fonds de concours et la procédure de rétablissement de crédits.

Les fonds versés par des personnes morales ou physiques pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public, ainsi que les produits de legs et donations attribués à l'Etat ou à diverses administrations publiques, sont directement portés en recettes au budget. Un crédit supplémentaire de même montant est ouvert par arrêté du ministre des Finances au ministre

intéressé. L'emploi des fonds doit être conforme à l'intention de la partie versante ou du donateur. Des décrets pris sur le rapport du ministre des Finances peuvent assimiler le produit de certaines recettes de caractère non fiscal à des fonds de concours pour dépenses d'intérêt public.

Peuvent donner lieu à rétablissement de crédits dans des conditions fixées par arrêté du ministre des Finances :

- a) les recettes provenant de la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires ;
- b) les recettes provenant de cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

Le décret visé au deuxième alinéa du présent article pourra étendre la procédure des fonds de concours aux cas de rétablissement de crédits non prévus sous les lettres *a* et *b* ci-dessus et autorisés par la législation en vigueur.

ART. 20. — Les opérations financières des services de l'Etat que la loi n'a pas dotés de la personnalité morale et dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu au paiement de prix, peuvent faire l'objet de budgets annexes. Les créations ou suppressions de budgets annexes sont décidées par les lois de finances.

ART. 21. — Les budgets annexes comprennent, d'une part, les recettes et les dépenses d'exploitation, d'autre part, les dépenses d'investissements et les ressources spéciales affectées à ces dépenses.

Les opérations des budgets annexes s'exécutent comme les opérations du budget général. Les dépenses d'exploitation suivent les mêmes règles que les dépenses ordinaires ; les dépenses d'investissements suivent les mêmes règles que les dépenses en capital.

Toutefois, les crédits limitatifs se rapportant aux dépenses d'exploitation et les crédits se rapportant aux investissements peuvent être majorés, non seulement dans les conditions prévues aux articles 14 et 17 ci-dessus, mais également par arrêtés du ministre des Finances, s'il est établi que l'équilibre financier du budget annexe tel qu'il est prévu par la dernière loi budgétaire n'est pas modifié et qu'il n'en résulte aucune charge supplémentaire pour les années suivantes.

ART. 22. — Les services dotés d'un budget annexe peuvent gérer des fonds d'approvisionnement, d'amortissement, de réserve et de provision. Les fonds d'approvisionnement sont initialement dotés sur les crédits d'investissement du budget général.

ART. 23. — Les comptes spéciaux du Trésor ne peuvent être ouverts que par la loi de finances. Ils ne comprennent que les catégories suivantes :

- 1<sup>o</sup> Comptes d'affectation spéciale ;
- 2<sup>o</sup> Comptes de commerce ;
- 3<sup>o</sup> Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers ;
- 4<sup>o</sup> Comptes d'opérations monétaires ;
- 5<sup>o</sup> Comptes de prêts ;
- 6<sup>o</sup> Comptes d'avances.

ART. 24. — Sous réserve des règles particulières énoncées aux articles 25 à 29, les opérations des comptes spéciaux du Trésor sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général.

Sauf dispositions contraires prévues par une loi de finances, le solde de chaque compte spécial est reporté d'année en année. Toutefois, les profits et les pertes constatés sur toutes les catégories de comptes, à l'exception de comptes d'affectation spéciale, sont imputés aux résultats de l'année dans les conditions prévues par l'article 35.

Sauf dérogations prévues par une loi de finances, il est interdit d'imputer directement à un compte spécial du Trésor les dépenses résultant du paiement des traitements ou indemnités à des agents de l'Etat ou à des agents des collectivités, établissements publics ou entreprises publiques.

ART. 25. — Les comptes d'affectation spéciale retracent des opérations qui, par suite d'une disposition de loi de finances prise sur l'initiative du gouvernement, sont financées au moyen de ressources particulières. Une subvention inscrite au budget général de l'Etat ne peut compléter les ressources d'un compte spécial que si elle est au plus égale à 20 % du total des prévisions de dépenses.

Le total des dépenses engagées ou ordonnancées au titre d'un compte d'affectation spéciale ne peut excéder le total des recettes du même compte, sauf pendant les trois mois de la création de celui-ci. Dans ce dernier cas, le découvert ne peut être supérieur au quart des dépenses autorisées pour l'année. Si, en cours d'année, les recettes d'un compte d'affectation spéciale apparaissent supérieures aux évaluations, les crédits peuvent être majorés par arrêté du ministre des Finances dans la limite de cet excédent de recettes.

ART. 26. — Les comptes de commerce retracent des opérations de caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services publics de l'Etat. Les prévisions de dépenses concernant ces comptes ont un caractère évaluatif ; seul le découvert fixé annuellement pour chacun d'eux a un caractère limitatif. Sauf dérogations expresses prévues par une loi de finances, il est interdit d'exécuter, au titre de comptes de commerce, des opérations d'investissement financier, de prêts ou d'avances ainsi que des opérations d'emprunts.

Les résultats annuels sont établis pour chaque compte selon les règles du plan comptable général.

ART. 27. — Les comptes de règlement avec les gouvernements étrangers retracent des opérations faites en application d'accords internationaux approuvés par la loi. Les comptes d'opérations monétaires enregistrent des recettes et des dépenses de caractère monétaire.

Pour ces deux catégories de comptes, la présentation des prévisions de recettes et de dépenses est facultative, le découvert fixé annuellement pour chacun d'entre eux a un caractère limitatif.

ART. 28. — Les comptes d'avances décrivent les avances que le ministre des Finances est autorisé à consentir dans la limite des crédits ouverts à cet effet. Un compte d'avance distinct doit être ouvert pour chaque débiteur ou catégorie de débiteurs.

Les avances du Trésor sont productives d'intérêts. Sauf dispositions spéciales contenues dans une loi de finances, leur durée ne peut excéder deux ans ou quatre ans en cas de renouvellement dûment autorisé à l'expiration de la deuxième année. Toute avance non remboursée à l'expiration d'un

délai de deux ans, ou de quatre ans en cas de renouvellement, doit faire l'objet, selon les possibilités du débiteur :

Soit d'une décision de recouvrement immédiat, ou à défaut de recouvrement, de poursuites effectives engagées dans un délai de trois mois ;

Soit d'une autorisation de consolidation sous forme de prêts du Trésor assortis d'un transfert à un compte de prêts ;

Soit de la constatation d'une perte probable imputée aux résultats de l'année dans les conditions prévues à l'article 35 ; les remboursements qui sont ultérieurement constatés sont portés en recettes au budget général.

ART. 29. — Les comptes de prêts retracent les prêts d'une durée supérieure à quatre ans consentis par l'Etat dans la limite des crédits ouverts à cet effet, soit à titre d'opérations nouvelles, soit à titre de consolidation. Lorsqu'une avance doit être consolidée, le taux d'intérêt dont est assorti le prêt de consolidation ne peut être inférieur à celui pratiqué à l'époque de l'opération par la Caisse des Dépôts et Consignations pour ses prêts aux collectivités locales. Il ne peut être dérogé à cette disposition que par décret en Conseil d'Etat.

Le montant de l'amortissement en capital des prêts de l'Etat est pris en recettes au compte de prêts intéressé.

ART. 30. — Les opérations de trésorerie de l'Etat sont affectées à des comptes de trésorerie distincts, conformément aux usages du commerce.

### TITRE III

## DE LA PRÉSENTATION ET DU VOTE DES PROJETS DE LOIS DE FINANCES

### CHAPITRE PREMIER

#### *De la nature des documents présentés au Parlement*

ART. 31. — Le projet de loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes :

Dans la première partie, il autorise la perception des ressources publiques et comporte les voies et moyens qui assurent l'équilibre financier ; il évalue le montant des ressources d'emprunts et de trésorerie ; il autorise la perception des impôts affectés aux collectivités et aux établissements publics ; il fixe les plafonds des grandes catégories de dépenses et arrête les données générales de l'équilibre financier ; il comporte les dispositions nécessaires à la réalisation, conformément aux lois en vigueur, des opérations d'emprunts destinées à couvrir l'ensemble des charges de la trésorerie.

Dans la seconde partie, le projet de loi de finances de l'année fixe pour le budget général le montant global des crédits applicables aux services votés et arrête les dépenses applicables aux autorisations nouvelles par titre et par ministère ; il autorise, en distinguant les services votés des opérations nouvelles, les opérations des budgets annexes et les opérations des comptes

spéciaux du Trésor par catégorie de comptes spéciaux et éventuellement par titre ; il regroupe l'ensemble des autorisations de programme assorties de leur échéancier ; il énonce enfin les dispositions diverses prévues à l'article 1<sup>er</sup> de la présente ordonnance en distinguant celles de ces dispositions qui ont un caractère annuel de celles qui ont un caractère permanent.

ART. 32. — Le projet de loi de finances de l'année est accompagné :

D'un rapport définissant l'équilibre économique et financier, les résultats connus et les perspectives d'avenir ;

D'annexes explicatives faisant connaître notamment :

1<sup>o</sup> Par chapitre le coût des services votés tels qu'ils sont définis à l'article 33 ci-après et les mesures nouvelles qui justifient les modifications proposées au montant antérieur des services votés, et notamment les crédits afférents aux créations, suppressions et transformations d'emplois ;

2<sup>o</sup> L'échelonnement sur les années futures des paiements résultant des autorisations de programme ;

3<sup>o</sup> La liste des comptes spéciaux du Trésor faisant apparaître le montant des recettes, des dépenses ou des découverts prévus pour ces comptes ;

4<sup>o</sup> La liste complète des taxes parafiscales ;

D'annexes générales destinées à l'information et au contrôle du Parlement.

ART. 33. — Les services votés représentent le minimum de dotations que le gouvernement juge indispensables pour poursuivre l'exécution des services publics dans les conditions qui ont été approuvées l'année précédente par le Parlement.

Les crédits applicables aux services votés sont au plus égaux :

Pour les dépenses ordinaires, aux crédits de la précédente année diminués des inscriptions non renouvelables et modifiés pour tenir compte de l'incidence en année pleine de mesures approuvées par le Parlement ou décidées par le gouvernement dans la limite des pouvoirs qui lui sont propres ainsi que de l'évolution effective des charges couvertes par les crédits provisionnels ou évaluatifs ;

Pour les opérations en capital, aux autorisations de programme prévues par une loi de programme, aux prévisions inscrites dans le plus récent échéancier ou, à défaut d'échéancier, aux autorisations de l'année précédente éventuellement modifiées dans les conditions prévues au précédent alinéa.

ART. 34. — Les lois de finances rectificatives sont présentées en parties ou en totalité dans les mêmes formes que les lois de finances de l'année. Elles soumettent obligatoirement à la ratification du Parlement toutes les ouvertures de crédits opérées par décrets d'avances.

ART. 35. — Le projet annuel de loi de règlement constate le montant définitif des encaissements de recettes et des ordonnancements de dépenses se rapportant à une même année ; le cas échéant, il ratifie les ouvertures de crédits par décrets d'avances et approuve les dépassements de crédits résultant de circonstances de force majeure.

Il établit le compte de résultat de l'année, qui comprend :

a) le déficit ou l'excédent résultant de la différence nette entre les recettes et les dépenses du budget général ;

b) les profits et les pertes constatés dans l'exécution des comptes spéciaux par application des articles 24 et 28 ;

c) les profits ou les pertes résultant éventuellement de la gestion des opérations de trésorerie dans des conditions prévues par un règlement de comptabilité publique.

Le projet de loi de règlement autorise enfin le transfert du résultat de l'année au compte permanent des découverts du Trésor.

ART. 36. — Le projet de loi de règlement est accompagné :

1<sup>o</sup> D'annexes explicatives faisant connaître notamment l'origine des dépassements de crédit et la nature des pertes et des profits ;

2<sup>o</sup> D'un rapport de la Cour des comptes et de la déclaration générale de conformité entre les comptes individuels des comptables et la comptabilité des ministres.

## CHAPITRE II

### *De la procédure d'élaboration des lois de finances*

ART. 37. — Sous l'autorité du Premier ministre, le ministre des Finances prépare les projets de loi de finances qui sont arrêtés au Conseil des Ministres.

ART. 38. — Le projet de loi de finances de l'année, y compris le rapport et les annexes explicatives prévus à l'article 32, est déposé et distribué au plus tard le premier mardi d'octobre de l'année qui précède l'année d'exécution du budget. Il est immédiatement renvoyé à l'examen d'une commission parlementaire.

Le projet de loi de règlement est déposé et distribué au plus tard à la fin de l'année qui suit l'année d'exécution du budget.

Si aucun projet de loi de finances rectificative n'est déposé au cours de la deuxième session du Parlement, le gouvernement lui adresse, au plus tard le 1<sup>er</sup> juin, un rapport sur l'évolution de l'économie nationale et des finances publiques.

ART. 39. — L'Assemblée nationale doit se prononcer, en première lecture, dans le délai de quarante jours après le dépôt d'un projet de loi de finances.

Si l'Assemblée nationale n'a pas émis un vote en première lecture sur l'ensemble du projet, dans le délai ainsi imparti, le gouvernement saisit le Sénat du texte qu'il a initialement présenté, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par l'Assemblée nationale et acceptés par lui.

Le Sénat doit se prononcer en première lecture dans un délai de quinze jours après avoir été saisi.

Si le Sénat n'a pas émis un vote en première lecture sur l'ensemble du projet de loi de finances dans le délai imparti, le gouvernement saisit à nouveau l'Assemblée du texte soumis au Sénat, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par le Sénat et acceptés par lui.

Le projet de loi de finances est ensuite examiné selon la procédure d'urgence dans les conditions prévues à l'article 45 de la Constitution.

Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans le délai de soixante-dix jours après le dépôt du projet, les dispositions de ce dernier peuvent être mises en vigueur par ordonnance.

ART. 40. — La seconde partie de la loi de finances de l'année ne peut être mise en discussion devant une assemblée avant le vote de la première partie.

ART. 41. — Les évaluations de recettes font l'objet d'un vote d'ensemble pour le budget général et d'un vote par budget annexe ou par catégorie de comptes spéciaux.

Les dépenses du budget général font l'objet d'un vote unique en ce qui concerne les services votés, d'un vote par titre et à l'intérieur d'un même titre par ministère, en ce qui concerne les autorisations nouvelles.

Les dépenses des budgets annexes et des comptes spéciaux sont votées par budget annexe ou par catégorie de comptes spéciaux et éventuellement par titre dans les mêmes conditions que les dépenses du budget général.

ART. 42. — Aucun article additionnel, aucun amendement à un projet de loi de finances ne peuvent être présentés, sauf s'ils tendent à supprimer ou à réduire effectivement une dépense, à créer ou à accroître une recette ou à assurer le contrôle des dépenses publiques.

Tout article additionnel et tout amendement doivent être motivés et accompagnés des développements des moyens qui les justifient.

La disjonction des articles additionnels ou amendements qui contreviennent aux dispositions du présent article est de droit.

ART. 43. — Dès la promulgation de la loi de finances de l'année ou la publication de l'ordonnance prévue à l'article 47 de la Constitution, le gouvernement prend des décrets portant, d'une part, répartition par chapitre pour chaque ministère des crédits ouverts et, d'autre part, répartition par compte particulier des opérations des comptes spéciaux du Trésor.

Ces décrets ne peuvent apporter aux chapitres ou comptes, par rapport aux dotations correspondantes de l'année précédente, que les modifications proposées par le gouvernement dans les annexes explicatives, compte tenu des votes du Parlement.

Les dotations fixées par les décrets de répartition ne peuvent être modifiées que dans les conditions prévues à la présente ordonnance.

Les créations, suppressions et transformations d'emplois résultent des modifications de crédits correspondantes dûment explicitées par les annexes.

ART. 44. — Dans le cas prévu à l'alinéa 4 de l'article 47 de la Constitution, le gouvernement dispose des deux procédures prévues ci-dessous :

1<sup>o</sup> Il peut demander à l'Assemblée nationale, dix jours au moins avant la date de la clôture de la première session, d'émettre un vote séparé sur l'ensemble de la première partie de la loi des finances de l'année. Ce projet de loi partiel est soumis au Sénat selon la procédure d'urgence ;

2<sup>o</sup> Si la procédure prévue par le précédent alinéa n'a pas été suivie ou n'a pas abouti, le gouvernement, quarante-huit heures avant la clôture de la première session, dépose devant l'Assemblée nationale un projet de loi spécial l'autorisant à continuer à percevoir les impôts existants jusqu'au vote de la loi de finances de l'année. Ce projet est discuté selon la procédure d'urgence.

Après avoir reçu l'autorisation de continuer à percevoir les impôts, soit par la promulgation de la première partie de la loi de finances de l'année,

soit par la promulgation d'une loi spéciale, le gouvernement prend des décrets portant répartition par chapitre ou par compte spécial du Trésor, des crédits ou des autorisations applicables aux seuls services votés, tels qu'ils sont définis par la présente ordonnance, par le projet de loi de finances de l'année et par ses annexes explicatives.

La publication des décrets portant répartition des crédits de services votés n'interrompt pas la procédure de discussion de la loi de finances de l'année qui se poursuit dans les conditions prévues par les articles 45 et 47 de la Constitution et par les articles 39, 41 et 42 de la présente ordonnance.

ART. 45. — Des décrets en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre des Finances pourvoient en tant que de besoin à l'exécution de la présente ordonnance.

Ils contiendront notamment toutes dispositions de nature à assurer la bonne gestion des finances publiques et relatives à la comptabilité publique.

Ils régleront la présentation comptable du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux, et notamment la nomenclature des dépenses ordinaires et en capital, des investissements et des prêts, et le plan comptable de l'Etat.

ART. 46. — La présente ordonnance sera publiée au *Journal officiel* de la République française et exécutée comme loi organique.



## INDEX

Abattements, 386 ; — à la base, 387, 388, 563, 567, 616.  
Abonnement, 398.  
Accises (États-Unis), 504 ; — (Grande-Bretagne), 508.  
Acomptes, 394, 398 ; — provisionnels, 545.  
Actif (v. pertes, plus-values).  
Administrateurs (séparations des — et des comptables), 318.  
Administrations (comptabilité nationale), 56, 218, 220 ; — fiscales, 127, 391, 433.  
Affectations de recettes, 304.  
Aides (redevances féodales), 108, 426, 487.  
AIGREULT, 398.  
D'ALBERGO, 23, 398.  
Alcools (droits sur les —), 596.  
Allemagne fédérale (système fiscal de l'—), 508.  
ALLEN, 23.  
ALLIX, 22, 177, 202, 310, 385, 568, 594, 606, 623.  
D'AMÉLIO, 443.  
Aménagement familial de l'impôt, 121.  
Amendement (droit d'—), 290.

Amortissement de la dette publique, 169, 172 ; — alternatif, 257 ; automatique, 174 ; — de l'impôt, 409 ; — des investissements, 540, 583 ; — linéaires, 540 ; — accélérés, 541 ; — dégressifs, 541.  
ANDRÉ, 330.  
ANDREANI, 546.  
ANGELOPOULOS, 22.  
Annexes budgétaires, 56, 283, 307.  
Annualité budgétaire, 243.  
Annuités terminables, 173.  
ARDANT, 22, 258.  
ARNOULT, 242.  
Arrêts d'avance, de débet, de décharge, de quitus, 344.  
Arrêtés de débet, 330.  
Articles budgétaires, 56, 306.  
Artisans, 589, 592.  
Assemblée nationale, 297.  
Assiette de l'impôt, 374.  
Assujettis (à l'impôt sur les sociétés), 525 ; — (à la T.V.A.), 576 ; — (à la T.P.S.), 588.  
Astreinte, 324.  
AURIOL, 159, 160.  
Autonomie du droit fiscal, 425, 429.

- Autorisation budgétaire, 214, 300 ;  
 — annuelle des impôts, 428.  
 Autorisations de programme, 254,  
 255.  
 Avances (v. prêts, décrets).  
 Avertissement du percepteur, 395.
- BALEEIRO, 23.  
 Banque de France, 188, 203.  
 Banque internationale pour la  
 Reconstruction et le Dévelop-  
 pement, 20.  
 Banqueroute, 229, 490.  
 BARANGÉ, 105, 304.  
 BARDONNET, 397.  
 Barème de l'impôt sur le revenu  
 des personnes physiques, 498,  
 564.  
 BARNA, 57.  
 BARRE, 69, 227.  
 BARREAU, 281.  
 BARRÈRE, 22, 23, 239.  
 BARTEL, 363.  
 BARTHÉLEMY, 114, 308.  
 BASOCHE, 521.  
 BATYREV, 210.  
 BAUCHET, 520.  
 BAUDHUIN, 23, 150, 209, 398.  
 BAZOCHE, 283, 310.  
 DE BEAUMONT, 398.  
 BEER, 367.  
 Bénéfices : — agricoles, 551 ;  
 — industriels et commerciaux  
 (B.I.C.), 529, 552 ; — non  
 commerciaux, 554.  
 BERLIA, 281.  
 BERTRAND, 150, 281, 363.  
 BESSE, 209, 250.  
 BETTELHEIM, 258.  
 BETTENCOURT, 398.  
 BEVERIDGE, 16, 236, 238, 241.
- Bilan (théorie du —), 530 ; — de  
 La Banque de France, 203.  
 BILLE, 443.  
 BISSON, 209.  
 BLANCHER, 569.  
 Bleus (annexes budgétaires), 283.  
 Blocage des billets et des comptes  
 en Banque, 629.  
 BLOCH, 485.  
 BLOCH-LAINÉ, 162, 177, 181, 202,  
 629.  
 BLOUGH, 519.  
 BOCQUET, 568.  
 BOGOLEPOV, 258, 520.  
 BOISDÉ, 398.  
 BONNAFONS, 363.  
 Bons du Trésor, 148, 187, 192.  
 BOUFFIN, 206.  
 Bouilleurs de cru, 597.  
 BOULOUIS, 461.  
 Bourse, 621.  
 DE BOUTEILLER, 210.  
 BOUTHILLIER, 242.  
 BRASART, 398, 422, 424, 519.  
 BREAK, 24.  
 BRIDGES, 210.  
 BROCHIER, 23, 57, 69, 484.  
 BROWNLEY, 23.  
 BUCHANAN, 23.  
 BUCK, 209.  
 Budget, 207 : annualité du —,  
 243 ; conception du —, 211 ;  
 équilibre du —, 228 ; établis-  
 sement du —, 259 ; exécution  
 du —, 311 ; présentation du —,  
 278, 283 ; spécialité du —, 305 ;  
 unité du —, 270 ; universalité  
 du —, 301 ; vote du —, 286,  
 295.  
 Budget annexe, 274.  
 Budget autonome, 217, 276.  
 Budget biennal, 248.

Budget et comptes de la nation, 218.  
 Budget cyclique, 256.  
 Budget économique, 221.  
 Budget extraordinaire, 277.  
 Budget fonctionnel, 57, 283.  
 Budget général, 272.  
 Budget social de la nation, 283.  
 Budgets locaux, 283, 308.  
 Budgets publics et budgets privés, 213, 215.  
 BUEHLER, 23.  
 Butoir (règle du —), 584.  
 BUTY, 308.

Cadastre, 570.  
 CAILLAUX, 114, 125, 159, 160, 493, 519.  
 Caisse autonome d'amortissement, 67, 169, 174.  
 Caisse des dépôts et consignations, 144, 147, 169, 173.  
 CALONNE, 174.  
 CAMBON, 166.  
 CAMPET, 423, 484.  
 CAPET, 422.  
 Capital (v. impôt sur le capital).  
 Capitation, 486.  
 CARAFA, 24.  
 DE CARBON, 521.  
 CARCHON, 310.  
 CARROLL, 443.  
 CATHELINÉAU, 308, 310.  
 Cautionnement des comptables, 182, 185, 356.  
 Cavaliers budgétaires, 292.  
 Cédules, 378, 493, 548.  
 Centimes additionnels, 515.  
 CÉRÈZE, 569.  
 CHAILLEY-BERT, 519.  
 Chapitres budgétaires, 56, 306.

Charge de la dette, 149, 176.  
 Charges déductibles (impôt sur le revenu), 561.  
 Charges publiques, 76.  
 CHARLES VIII, 73.  
 DE CHASSELOUP-LAUBAT, 301, 303.  
 CHATEAUNEUF, 310.  
 CHATENET, 84.  
 CHAUDAT, 461.  
 Chèques postaux, 184.  
 CHÉRON, 230, 257.  
 CHRÉTIEN, 20, 443, 461, 519, 546.  
 CHUBB, 210, 367.  
 Circuit du temps de guerre, 241 ;  
 — du Trésor, 231.  
 CLAMAGERAN, 519.  
 CLARK, 467.  
 COLBERT, 488.  
 Collecte (système de la —), 391.  
 Collectifs budgétaires, 278.  
 Collectivités locales, 18 (v. Budget, Contributions, Dépenses, Finances locales, Fiscalité locale).  
 Collectivités internationales, 19.  
 COLLIARD, 20.  
 Comité d'arbitrage, 445.  
 Comité de la Chambre entière (G.-B.), 289.  
 Comité pour la répression des abus du droit, 439, 446.  
 Commission mixte paritaire, 298.  
 Commission de vérification des comptes des entreprises publiques, 191, 348.  
 Commissions arbitrales (en matière fiscale) 445.  
 Commissions des comptes et des budgets économiques de la nation, 224, 225.  
 Commissions départementales des impôts directs, 445.  
 Commissions des finances, 287.

- Commissions parlementaires de contrôle, 350.
- Communauté Européenne, 604 ; — du Charbon et de l'Acier, 19, 518.
- Communications de renseignement, au Parlement, 351.
- Compensation, 324.
- Comptabilité nationale, 220 (France) ; 219 (O.N.U.) ; 226 (G.-B., U.S.A., pays nordiques).
- Comptables, 181, 319, 340, 354, 356 ; séparation des administrateurs et des —, 318.
- Comptes de la Nation, 218 ; — prévisionnels et prospectifs, 221, 226 ; — rétrospectifs, 219.
- Comptes spéciaux du Trésor, 185, 274.
- Consolidation de la Dette, 196.
- Consolidation fiscale, 534.
- Construction (Régime fiscal de la —), 561, 577.
- Contentieux fiscal, 444 ; — non répressif, 453 ; — répressif, 458.
- Contingents (système des —), 163.
- Contrebande, 605.
- Contributions (Administrations des —) directes, 434, indirectes, 435.
- Contributions directes locales (foncières, mobilières, des patentes), 490, 570.
- Contributions indirectes, 594, 599.
- Contributions patriotiques ou volontaires, 137.
- Contrôle des changes, 146, 190.
- Contrôle du crédit, 187, 197, 195.
- Contrôle des dépenses engagées, 263, 333.
- Contrôle des entreprises publiques, 347, 350.
- Contrôle de l'exécution du Budget, 332 : — administratif, 333 ; — juridictionnel, 341 ; — parlementaire, 349 ; — à l'étranger, 366.
- Contrôle des organismes subventionnés, 348.
- Contrôle de la sécurité sociale, 348.
- Conventions fiscales internationales, 433.
- Conversion des rentes, 139, 170.
- CORNEILLE, 443.
- Correspondants du Trésor, 179.
- COSCIANI, 24, 423.
- Cotes irrecevables, 450.
- Cotisation compensatrice pour la construction, 546.
- Cotisations sociales, 102.
- COTTERET, 308.
- COULBOIS, 85, 242.
- Cour des Comptes, 341, 363.
- Cour de discipline budgétaire, 360.
- COUTIN, 105.
- Crédit d'impôt, 497, 560, 567.
- Crédits additionnels, 252, 300.
- Crédits d'anticipation, 257.
- Crédits de paiement, — d'engagement, 254.
- Crédits évaluatifs, provisionnels, limitatifs, 250, 251, 252.
- Crédits provisoires, 247. Crédits pluriannuels, 253.
- Crédits (reconduction des —), 248.
- Crédits (report de —), 253.
- Crédits (transferts et virements de —), 307.
- Crédits (spécialité des —), 305.
- CRUCIS, 61.
- DALTON, 24.
- DAMERVILLE, 399.
- DAVIES, 210.

- Débet, 330, 344, 355.  
 Déchéance quadriennale, 325.  
 Décime, 496, 566.  
 Déclaration (au fisc), 382, 415.  
 Déclaration de conformité, 347.  
 Décote des petites impositions, 567.  
 Décote sur stocks, 533.  
 Découvert (v. impasse).  
 Décrets d'avance, 252.  
 Décrets de répartition, 53, 56, 279, 307.  
 Déductions, 546, 549, 557 ; — physiques, financières (T.V.A.), 582.  
 Déficit systématique, 236.  
 DEHOVE, 423.  
 DELLAS, 399.  
 DELPECH, 569.  
 DELVOLVÉ, 258, 308.  
 Dépenses publiques, 31 : — définitives, provisoires, 47, 51, 234 ; — civiles, militaires, 51 ; — ordinaires, extraordinaires, 49 ; — de fonctionnement, d'investissement, 49 ; — des « administrations », 57 ; — du secteur publics 38 ; — des collectivités locales, 85 ; — de transfert, 42, 61, 80 ; accroissement des —, 62.  
 Dépenses : évaluation des —, 265 ; priorité des —, 266 ; initiative des —, 290 ; engagement, liquidation, ordonnancement paiement des — ; 313-318.  
 Dépenses (classification fonctionnelle —), 48, 57.  
 Dépenses engagées (v. contrôle).  
 DERTILIS, 443.  
 Dettes de l'État (régime juridique des —), 322.  
 Dette publique, 149, 165 ; — inscrite, non inscrite, 166 ; — flottantes, 195 ; — consolidée, 196.  
 DETTON, 331.  
 DEVAUX, 23, 202, 281, 331, 444.  
 DEVILLEZ, 210.  
 Dîme, 485.  
 DINI, 546.  
 DISCHAMPS, 401, 423.  
 Discrimination de l'impôt, 390.  
 Distillation, 597.  
 Distributions occultes, 558.  
 Domaine, 89.  
 Donations, 615.  
 Dotations sur stock, 533.  
 Douanes (administration des —), 435 ; — (droits de), 602.  
 DOUMERGUE, 228, 248.  
 Douzièmes provisoires, 247.  
 Drawback, 605.  
 DREYFUS, 43.  
 Droit d'amendement, 290 ; — de préemption (enregistrement), 619.  
 Droits d'auteur (régime fiscal), 556, 566.  
 Droits au comptant et droits constatés, 397.  
 Droits de circulation, de consommation, 597, 598.  
 Droits de Douane, 602.  
 Droits d'Enregistrement, 611.  
 Droits de garantie des métaux précieux, 601.  
 Droits de mutation, — à titre gratuit, 614 ; — à titre onéreux, 617.  
 Droits de succession, 614.  
 Droits de Timbre, 619.  
 DUBERGE, 423.  
 DUBOIS, 594.  
 DUCOS-ADER, 105.

- DUCROCQ, 606.  
 DUE, 24, 399, 423, 519.  
 DUFAUR, 206.  
 DUFOUR, 443.  
 DUMONTIER, 227.  
 DUPAS, VIII.  
 DUPOND, 294.  
 DUPONT DE NEMOURS, 489.  
 DURIEU, 399.
- EBRARD, 594.  
 EDEY, 61.  
 Égalité devant les charges publiques, 12.  
 Égalité fiscale, 112.  
 EINAUDI, 24.  
 Élasticité de l'impôt, 115.  
 Émissions d'emprunt, 152, au pair, au-dessous du pair, 154.  
 Émissions de monnaie, 197.  
 Emprunt, 133 ; — à clause-or, 159 ; — à garantie de change, 158 ; — indexé, 160 ; — forcé, 136 ; — perpétuel, 172.  
 Endettement public, 177.  
 Engagement des dépenses, 313.  
 Enregistrement (Administration de l'—), 435 ; — (droits d'—), 611.  
 Entrepôt (régime de l'—), 605.  
 Entreprises publiques, 93, 161 (emprunts), 348, 350 (contrôle), 527.  
 Épargne, 144 ; — forcée, 145.  
 Équilibre budgétaire, 16, 228, 233.  
 Estate duty (Grande-Bretagne), 508.  
 État exécutoire, 327.  
 Évaluation administrative, 382, 555.  
 Évasion fiscale, 402, 569 ; — internationale, 433.  
 Excédents budgétaires, 230.
- Exécution forcée contre l'État (absence d'—), 323.  
 Exécution d'office, 441.  
 Exercice budgétaire (système de l'—), 246.  
 Exercice (procédure de l'—), 397.  
 Exonérations, 156, 567, 586, 597.  
 Exploitations industrielles et commerciales de l'État, 93.
- FABRE, 362.  
 Fait générateur de l'impôt, 399.  
 FÉLIX, 331.  
 Ferme (système de la —), 392.  
 FIGÈRE, 308.  
 Filiales, 533, 559, 582.  
 Finances classiques et finances modernes, 7.  
 Finances internationales, 19, 517.  
 Finances locales, 18, 85, 283, 308, 570.  
 Finances publiques et finances privées, 21.  
 Fiscalité (v. système fiscal).  
 Fiscalité internationale, 517.  
 Fiscalité locale, 513.  
 FOLLIET, 399.  
 Fonds consolidé, 248.  
 Fonds national de péréquation (taxe locale), 594.  
 Fonds de soutien des rentes, 146, 169.  
 Fonds spéciaux ou secrets, 565.  
 Fonds de stabilisation des Changes, 190.  
 Forfaits, 381, 415, 551 (bénéfices agricoles), 553 (B.I.C.), 581 (T.V.A.), 590 (T.P.S.), 593 (Taxe locale).  
 FORMERY, 398.  
 FORTE, 399.

Frais généraux, 404, 538.  
 Franc (valeur du —), 64, 633.  
 FRANÇOIS I<sup>er</sup>, 63.  
 FRAPSCAUCE, 594.  
 Fraude fiscale, 404, 423.  
 FROMENT, 258.

Gabelle, 487.  
 GACHKEL, 210, 521.  
 GALLOIS, 61.  
 GANGEMI, 24.  
 Garantie (v. droits, emprunts).  
 GENDARME, 568.  
 GENY, 443.  
 GEORGE, 293.  
 GERLOFF, 24.  
 GERMAIN-MARTIN, 84.  
 Gestion (système de la —), 246.  
 GIGNOUX, 363.  
 GIORGIO, 61.  
 GOADE, 519.  
 GOGUEL, 294.  
 GOZARD, 281.  
 Grande-Bretagne (système fiscal, de la —), 505.  
 Grand Livre de la Dette publique, 166.  
 DE GRANDSAIGNES D'HAUTERIVE, 330.  
 Grandes masses budgétaires, 51, 271, 280.  
 GRAZIANI, 24.  
 GRIZIOTTI, 24, 441.  
 GROVES, 24, 129, 210, 519.  
 GUEILHERS, 202.  
 GUERRIC, 568.  
 GUICCIARDINI, 24, 122.

HALLER, 24.  
 HAMEL, 444.  
 HAMELIN, 363.

HANDELSMANN, 179.  
 HANSEN, 128, 258.  
 HARRESS, 519.  
 HARRIS, 24, 241.  
 HARRISS, 519.  
 HART, 202.  
 HAURIUO, 461.  
 HEATH, 210.  
 HEINIG, 209.  
 HENRI IV, 63.  
 HERBIN, 521.  
 HERRIOT, 199.  
 HERRMANN, 210.  
 HERVIEU, 330.  
 HICKS, 24, 61, 399, 485.  
 HOOVER, 48, 61, 209.  
 HUGO (Victor), 286.  
 Hypothèses économiques, 222, 226.

Impasse budgétaire, 192, 233.  
 Impôt, 106, 372, 522 ; histoire de l'—, 107, 485 ; égalité et rendement de l'—, 111 ; neutralité et interventionnisme de l'—, 117 ; catégories d'—, 123 ; — direct et — indirect, 126, 400 ; principe de légalité de l'—, 426 ; —, capitalisme et socialisme, 474 ; — sur le revenu et — sur le capital, 123 ; — de quotité et — de répartition, 384.  
 Impôt sur l'énergie, 375, 377.  
 Impôt sur les opérations de Bourse, 621.  
 Impôt sur le revenu, 378, 493, 524.  
 Impôt sur le revenu des personnes physiques, 497, 546, 560.  
 Impôt sur les sociétés, 496, 525.  
 Impôt de solidarité nationale, 630.  
 Impôt unique foncier, 375.  
 Impôts directs locaux, 570.

- Impôts sur le capital, 378, 609, 622.  
 Impôts sur la dépense, 379, 573.  
 Incidence de l'impôt, 126, 406.  
*Income Tax*, 506.  
 Indexation des emprunts, 140, 160.  
 Inégalité fiscale, 414, 569.  
 Inflation, 201, 229.  
 Initiative parlementaire en matière de dépenses, 290.  
 Inspecteur des contributions directes, 434.  
 Inspection des Finances, 337.  
 Intérêts de l'emprunt, 152.  
 Interventionnisme fiscal, 117, 129.  
 Investissements (v. amortissement. dépenses publiques).
- JACOMET, 209, 281, 363, 367.  
 JAMES, 241.  
 JAUROU, 322, 330.  
 JÈZE, 7, 10, 12, 21, 23, 25, 106, 107, 149, 177, 209, 399, 400, 403, 492, 494.  
 JOFFRE, 138.
- KALDOR, 236, 400.  
 KAUFFMANN, 594.  
 KEYNES, 24, 75, 236, 238, 241.  
 KIMMEL, 24.  
 Kolkhozes, 511.  
 KRIER, 423.
- LABORDE-LACOSTE, 543, 623.  
 LABOULBÈNE, 294.  
 LACHAPELLE, 149.  
 LAFERRIÈRE, 23.  
 LAINVILLE, 283, 310.  
 LALUMIÈRE, 18, 21, 363, 521.  
 LANIEL, 424.  
 DE LANVERSIN, 571.  
 DE LANZAC, 209.
- LASSALLE, 308.  
 DE LAUBADÈRE, 443.  
 LAUFENBURGER, 23, 25, 85, 105, 128, 150, 209, 227, 242, 258, 308, 400, 401, 424, 484, 519, 521, 546.  
 LAURÉ, 105, 128, 129, 398, 423, 484, 594.  
 LEBLOND, 569.  
 LECAILLON, 399, 484, 485.  
 LECERCLÉ, 568, 598, 606, 623.  
 LE GOUX, 331.  
 LE HENAFF, 362, 367.  
 LEROUGE, 422.  
 LESCURE, 150.  
 LESGUILLONS, 258, 308.  
 LETOURNEUR, 443.  
 LHOMME, 150, 206, 519.  
 LIESSE, 206.  
 Liquidation de l'impôt, 384.  
 Liquidation des dépenses, 315.  
 Livraisons à soi-même (T.V.A.), 579.  
 Lois de développement, 278.  
 Lois de finances, 278 ; — rectificatives, 278.  
 Lois de programme, 253, 254, 255.  
 Lois de règlement, 351, 363.  
 Lois fiscales, 425.  
 LORIA, 241.  
 LORIOT, 398, 424.  
 Loterie nationale, 179.  
 Lots, 155.  
 LOUIS, 1, 174, 181, 182.  
 LOUIS XIV, 63.  
 LUTZ, 24.
- MACART, 423.  
 MAGNET, 363.  
 Majorations, 386, 586.  
 MALEPRADE, 202.  
 MALTERRE, 398.

- MALTHUS, 418.  
 Malthusianisme fiscal, 418.  
 MANCEL, 258.  
 MANDRIN, 487.  
 DE MARCÉ, 362, 367.  
 MARCHAL, 227, 423.  
 Marché Commun, 604, 607.  
 MARCZEWSKI, 227.  
 MARION, 519.  
 MARJOLIN, 401.  
 MARQUET, 254.  
 MARTIN (J.-P.), 519, 521, 545, 568.  
 MARTIN (M.), 105.  
 MASOIN, 24, 241, 258.  
 MATHIEU, 520.  
 Matière imposable, 375.  
 MAYER, 130, 224, 322, 330, 424.  
 MEHL, 128, 398, 399, 431, 443, 489, 521.  
 MÉLINE, 607.  
 MENDÈS-FRANCE, 225, 242, 629.  
 MÉRIGOT, 85, 105, 242, 521.  
 Mesures nouvelles, 272, 279, 307.  
 MICHELSON, 209, 210, 258, 281.  
 DE MIRIMONDE, 331, 363.  
 MITZAKIS, 209, 242.  
 MOLLET, 156.  
 MOLLIN, 181, 182.  
 MONANGE, 633.  
 Monnaie, 197, 203.  
 Monopoles fiscaux, 93, 600.  
 MONTEIL, 399, 594.  
 MONTET, 398.  
 MORANGE, 281, 399, 400, 443, 461.  
 MORSELLI, 24, 105.  
 MOSCARELLA, 485.  
 MOULTON, 150.  
 MOUNIER, 281.  
 Moyens des services, 56.  
 MUSSALI, 399.  
 Mutations (droits sur les —), 617.
- NAPOLÉON I<sup>er</sup>, 310, 342.  
 Navette, 297.  
 NAYLOR, 210.  
 NECKER, 244.  
 NÉGULESCU, 461.  
 NEUMARK, 24, 399, 423, 520.  
 Neutralité de l'impôt, 117.  
 NOGARO, 408.  
 NOLLET, 105.  
 Non-affectation des recettes, 303.  
 Non-rétroactivité des lois fiscales, 433.  
*Normal Tax* (U.S.A.), 503.
- Open-market*, 146.  
 Opérations de Bourse, 621.  
 Options (en matière fiscale), 528, 552, 578, 589.  
 Ordonnance du 2 janvier 1959, 249, 272, 279, 292, 637.  
 Ordonnancement, 316.  
 Ordonnances budgétaires, 249, 299.  
 Ordonnateurs, 316.  
 Ordres de reversement, 330.
- Paiement des dépenses, 317.  
 Paiement fractionné (système du —), 500, 582.  
 PALMIERI, 24.  
 PALTHBY, 363.  
 PAPI, 24.  
 Parafiscalité, 100, 348.  
 Participations publiques, 92, 191.  
 Parts (v. quotient familial).  
 Patente, 490, 571.  
 PEACOCK, 61, 85, 519.  
 PÉBEREAUX, 521.  
 Pécule des fonctionnaires, 521.  
 Pensions et rentes viagères, 557.  
 Pénultième année (règle de la —), 268.

- Percepteurs, 434.  
 PÉRICLÈS, 183.  
 PERROT, 202.  
 PERROUX, 227.  
 Personnalisation de l'impôt, 387.  
 Pertes et moins-values d'actif, 539.  
 PETOT, 308.  
 PETSCHÉ, 84.  
 PEYREGA, 61.  
 PHILIP, 363.  
 Physiocrates, 375.  
 PIGOU, 24.  
 PILON, 623.  
 PINAY, 156, 160, 424, 615.  
 PINTO, 443.  
 PLAISANT, 569.  
 Plan de développement économique et social, 255, 258.  
 Plein emploi, 236.  
 Plus-values d'actif, 534 ; — de réévaluation, 534 ; — de cession, 536 ; — foncières, 557.  
 PONS, 293.  
 POSE, 150.  
 Poudres (service des —), 93, 601.  
 Pouvoir d'achat (théorie du —), 200, 241.  
 Prélèvement exceptionnel sur le capital, 125, 130, 624.  
 Prescriptions, 440.  
 Pression fiscale, parafiscale, 106, 119, 464.  
 PREST, 24.  
 Prestataire de service, 588, 592.  
 Prêts et avances, 51, 56, 92, 276.  
 Prévision budgétaire, 213.  
 PRICE, 174, 175.  
 Primes de remboursement, 155.  
 Priorité des dépenses (règle de la —), 31, 266.  
 Privilège, 156, 157, 441.  
 Privilège d'exécution d'office, 441.  
 Producteur (notion fiscale de —), 576.  
 Productivité de l'impôt, 114.  
 Produit brut (règle du —), 301.  
 Professions libérales, 554, 589.  
 Profits immobiliers, 561.  
*Profits tax*, 507.  
 Programme (v. autorisations, lois).  
 Progressivité de l'impôt, 113, 387, 564.  
 Prorata (règle du —), 585.  
 Protectionnisme, 607.  
 PROU, 227.  
 Provisions, 542.  
 Provisions pour hausse des prix, 533, 542.  
*Purchase tax*, 507.  
 Quatre vieilles, 493.  
 Quotient familial, 390, 495, 564.  
 Quotité (impôt de —), 384.  
 RAMADIER, 496.  
 RAMON, 206.  
 Rapport : — annuel de la Cour des Comptes, 346 ; — général du budget, 289 ; — économique et financier, 226.  
 Rationalisation des choix budgétaires, 210.  
 Recettes publiques : évaluation des —, 267 ; initiative, droit d'amendement en matière de —, 292 ; affectation des —, 303, 304 ; opérations de —, 326.  
 Reconduction de crédits, 248.  
 Recours : — gracieux, 331, 448 ; — arbitraux, 444 ; — contentieux devant l'administration, 451 ; — juridictionnels, 453.  
 Recouvrement de l'impôt, 391.  
 Redevances féodales (v. aides).

Redressements d'imposition, 440.  
 Réductions d'impôt, 386, 566, 586, 616.  
 Réductions de crédits indicatives, 292, 294.  
 Réemploi des plus-values de cession, 536.  
 Réévaluation des bilans, 535.  
 Réfaction, 498, 556, 557.  
 Référés, 345.  
 Réformes fiscales, 493 (Caillaux), 495 (1948), 497 (1959), 499, 501 (T.V.A.).  
 Régie (système de la —), 392.  
 Régie Renault, 37, 43.  
 Régies d'avances, 321.  
 Régies fiscales, 433.  
 Régionalisation (— du Plan et du Budget), 258.  
 REGNAULT, 331.  
 RENATEAU, 444, 461.  
 Répartition (impôt de —), 384.  
 Répartition des titres, 162.  
 Répercussion de l'impôt (v. incidence).  
 Report déficitaire, 543, 561.  
 Réserves, 542.  
 Réserve de réévaluation, 535.  
 Responsabilité : — des comptables, 354 ; — des administrateurs, 357.  
 Retenue à la source (v. stoppage).  
 REUTER, 20, 209, 227, 258, 281.  
 Revenu cadastral, 551, 570.  
 Revenu national, 69, 218.  
 Revenus : — fonciers, 548 ; — des valeurs mobilières, 558.  
 REYNAUD, 254.  
 RIPERT (F.), 633.  
 RIPERT (J.), 633.  
 ROBSON, 521.  
 ROCA, 177, 202.  
 ROCHE, 569.

Rôles nominatifs, 128, 394.  
 ROLPH, 24, 423.  
 ROOSEVELT, 201, 241.  
 ROSIER, 398.  
 ROSSARD, 281.  
 ROSTAS, 519.  
 ROUSSEAU, 310.  
 ROWAN, 258.  
  
 Salaires, 556, 566.  
 Sales tax, 505.  
 SARAMITE, 363.  
 SAUVY, 149, 398.  
 SAY, 7, 268.  
 SCHMIDLIN, 606.  
 SCHMOELDERS, 24, 128, 423, 519.  
 SCHNEIDER, 206.  
 SCHÖNBERG, 331.  
 SCHUELLER, 375, 398.  
 SCHUMACHER, 227.  
 SCHUMAN, 84.  
 SCHUMANN, 275.  
 Secteur public, 57, 188, 220.  
 Sécurité sociale, 101, 348.  
 SEELDRAIERS, 227.  
 SELIGMAN, 399, 423.  
 Sénat, 296.  
 Séparation des administrateurs et des comptables, 318.  
 Service d'Exploitation Industrielle des Tabacs et des Allumettes, 93, 600.  
 Service des études économiques et financières, 225.  
 Service fait (règle du —), 316.  
 Services publics industriels, 93.  
 Services votés, 248, 249, 281, 307, 308.  
 SHIRRAS, 24, 519.  
 SHOUP, 227, 519.  
 SHUBERT, 520.

- SHULTZ, 24.  
 Signes extérieurs, 381, 563.  
 SINGER, 283, 521.  
 SITNINE, 210.  
 SMITH, 7, 40, 114, 129.  
 SMITHIES, 210.  
 Sociétés (impôt sur les —), 496, 525.  
 Sociétés : — de capitaux, 525 ;  
 — coopératives, 526 ; — civiles,  
 527 ; — mères et filiales, 533,  
 559, 586.  
 SOLANET, 177.  
 SOMERS, 61.  
 SONRIER, 310.  
 SOULIER, 293.  
 Souscription (emprunts), 161.  
 Spécialité des crédits, 305.  
 SPINELLI, 424.  
 Stabilité de l'impôt, 115.  
 STEFANI, 258.  
 STERN, 61.  
 Stoppage à la source, 393, 495,  
 559.  
 STOURM, 209, 398.  
 STRONG, 210.  
 Subventions, 56.  
 Successions, donations, 614.  
 SURET, 399.  
 Surtax, 503, 506.  
 Surtaxe progressive, 496, 497.  
 Suspension de taxe (régime de la  
 —), 500, 582.  
 Système fiscal : — allemand, 508 ;  
 — américain, 502 ; — anglais,  
 505 ; — français, 485, 522 ; —  
 russe, 510.  
 Systèmes fiscaux : — en économie  
 capitaliste, 474 ; — en économie  
 socialiste, 476 ; — des pays  
 industrialisés, 478 ; — des pays  
 sous-développés, 482.
- Tabac (v. Société d'Exploitation  
 Industrielle des Tabacs et des  
 Allumettes).  
 TABATONI, 22, 23, 69, 423, 484.  
 Tableau économique, 221.  
 Taille, 486.  
 TARDIEU, 254.  
 Tarifs, 613, 616, 621.  
 Tarifs douaniers, 604.  
 Taux, 384, 543 (impôt sur les socié-  
 tés), 564 (impôt sur le revenu),  
 586 (T.V.A.), 590 (T.P.S.), 593  
 (T.L.), 618 (droits de mutation).  
 Taux d'intérêt, 153.  
 Taxation des ventes (règle de la  
 —), 584.  
 Taxe d'accroissement, 623.  
 Taxe d'apprentissage, 546.  
 Taxes sur le Chiffre d'Affaires,  
 379, 499, 574.  
 Taxes communales, 591, 594.  
 Taxe complémentaire, 497, 566.  
 Taxe d'enlèvement des ordures  
 ménagères, 97, 572.  
 Taxe intérieure sur les produits  
 pétroliers, 606.  
 Taxe locale, 494, 516, 591.  
 Taxe sur les Prestations de Ser-  
 vice (T.P.S.), 501, 587.  
 Taxe proportionnelle, 495.  
 Taxe sur les transports de mar-  
 chandise, 600.  
 Taxes uniques, 379, 499, 595.  
 Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.  
 A.), 501, 575.  
 Taxe sur les véhicules de tourisme,  
 600.  
 Taxe de voirie, 572.  
 Taxe sur les voitures de tourisme  
 des sociétés, 546.  
 Taxes municipales (contrôle sur  
 les —), 348.

- Taxe spéciale d'équipement (région de Paris), 572.
- Taxes : — administratives, 94 ; — parafiscales, 102, 104 ; — en cascade, 499, 582 ; — à la production, 499 ; — sur les transactions, 500 ; — de compensation familiale, 495.
- TAYLOR, 24.
- TERHALLE, 24, 521.
- THIERS, 375.
- THOMAS, 398.
- Timbre, 393.
- Timbre (droits de —), 619.
- TINBERGEN, 227.
- Tirage au sort, 173.
- Titres budgétaires, 53.
- TIVARONI, 24.
- TIXIER, 444, 606.
- Traitements et salaires, 556.
- Traites de la marine, 321.
- Transaction (contentieux), 461.
- Transferts de crédits, 307.
- Transit, 605.
- Trésor, 179.
- Trésorerie (ressources de), 133.
- Trésorier payeur général, 434, 449.
- TRÉVOUX, 633.
- TROTABAS, 23, 128, 398, 399, 443, 461, 569.
- UDINA, 443.
- Umsatzsteuer*, 509.
- Unité budgétaire, 270.
- Universalité budgétaire, 301.
- U.R.S.S. (système fiscal), 475, 476, 510.
- U.S.A. (système fiscal), 502.
- Valeur du franc, 64, 633, 635.
- VALLON, 227.
- VAN WYNENDALE, 546, 594.
- VAUBAN, 486.
- VEDEL, 142, 363, 407, 518, 521.
- Vente (des titres d'emprunt), 163, 164.
- Ventes (fiscalité), 579, 591, 617, 618.
- Versement forfaitaire sur les salaires, 496, 568.
- VIGNES, 363, 519.
- Vignette, 600, 619.
- VILLÈLE, 64, 170, 268.
- Vingtième, 486.
- Vins, cidres et poirés (taxes sur les —), 598.
- Virements de crédits, 307.
- Visas (du contrôleur des dépenses engagées), 334.
- DE VOGUË, 202.
- VOLTAIRE, 377.
- VOSS, 521.
- Vote (du budget), 286, 295.
- WAGNER, 149.
- WALINE, 23, 310.
- WAWRZECK, 209.
- WEICHMANN, 209.
- WERALSKI, 484.
- WILLOUGHBY, 210.
- WILMERDING, 210.
- WISEMAN, 85.
- WITHERS, 177.
- WOLF, 202, 367.
- ZINGALI, 443.
- Zones franches, 605.



## TABLE DES FIGURES

|  |         |
|--|---------|
| FIG. 1. — Répartition par grandes masses des dépenses de l'Etat dans la loi de finances pour 1970 .....                                    | 52      |
| — 2. — Les charges budgétaires dans les lois de finances initiales depuis 1959 .....   | 53      |
| — 3. — La classification des dépenses dans les décrets de répartition .....  | 54-55   |
| — 4. — La classification fonctionnelle des dépenses publiques pour 1965 .....  | 58-59   |
| — 5. — La classification économique des dépenses des « administrations » .....   | 60-61   |
| — 6. — Accroissement des dépenses publiques en France depuis 1913 .....  | 65      |
| — 7. — Dépenses budgétaires et charges du Trésor en exécution des lois de finances depuis 1913.....  | 66      |
| — 8. — La part des dépenses publiques dans le revenu national  | 69      |
| — 9. — Dépenses publiques exprimées en pourcentage de la production intérieure .....   | 70      |
| — 10. — Evolution comparée des dépenses de l'Etat et des collectivités locales .....   | 86      |
| — 11. — Tableau général des principales recettes publiques en 1968 et 1970 (prévisions) (à l'exclusion des ressources de trésorerie) ..... | 88      |
| — 12. — Pression des charges fiscales et sociales en France d'après les comptes de la Nation.....  | 106     |
| — 13. — Nombre de personnes dans les différentes classes de revenus en Angleterre (1939-1945) .....  | 130     |
| — 14. — Charge annuelle de la dette en France .....  | 175     |
| — 15. — Evolution de la dette publique en France (1913-1968)   | 176     |
| — 16. — Tableau sommaire des charges et ressources du Trésor .....   | 202-203 |
| — 17. — Situation de la Banque de France au 31 décembre de chaque année .....  | 205     |

|   |         |
|---|---------|
| FIG. 18. — Structure du tableau économique d'ensemble dans la comptabilité nationale française .....                              | 221     |
| — 19. — Comptes prospectifs simplifiés pour 1971 .....  | 223     |
| — 20. — L'équilibre budgétaire dans les lois de finances initiales en France (1960-1970) .....                                    | 234     |
| — 21. — Ecart entre les résultats et les prévisions de recettes ....  | 270     |
| — 22. — Le budget de 1970.....  | 273     |
| — 23. — Organigramme de la préparation du budget ....   | 284-285 |
| — 24. — Les retards dans la loi de règlement .....  | 364     |
| — 25. — Délais de jugement des comptes des comptables .....   | 364     |
| — 26. — Recettes fiscales fédérales aux Etats-Unis.....   | 502     |
| — 27. — Recettes fiscales du gouvernement central de Grande-Bretagne.....   | 506     |
| — 28. — Recettes fiscales de l'Allemagne fédérale .....   | 508     |
| — 29. — Recettes fiscales de l'U.R.S.S. en 1966 .....   | 510     |
| — 30. — La structure de la fiscalité dans le Marché Commun en 1964 .....  | 520     |
| — 31. — Répartition des différentes catégories d'impôts (1913-1966) .....   | 524     |
| — 32. — Produit des impôts sur le revenu (1966-1970) .....  | 526     |
| — 33. — Produit des impôts frappant les revenus des personnes physiques par nature d'impôts et catégories de revenus (1960) ..... | 548     |
| — 34. — Recettes fiscales des départements, communes et établissements locaux .....   | 576     |
| — 35. — Produit détaillé des différents impôts sur la dépense   | 578     |
| — 36. — Produit détaillé des différents impôts sur la fortune (1966-1970).....  | 611     |
| — 37. — Variations de valeur du franc par rapport à l'or, au dollar et aux prix intérieurs .....                                  | 635     |
| — 38. — Pouvoir d'achat du franc.....   | 636     |

## TABLE DES MATIÈRES

|  |    |
|--|----|
| AVERTISSEMENT .....  | 5  |
| INTRODUCTION. — Finances classiques et finances modernes ..... | 7  |
| § 1. Les finances publiques classiques .....                   | 10 |
| § 2. Les finances publiques modernes .....                     | 13 |
| Bibliographie générale .....                                   | 22 |

### LIVRE PREMIER

## TABLEAU GÉNÉRAL DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES

### PREMIÈRE PARTIE

#### LES MOYENS D'ACTION FINANCIERS : DÉPENSES, RESSOURCES ET TRÉSORERIE

|   |    |
|---|----|
| CHAPITRE PREMIER. — Les dépenses publiques .....      | 31 |
| Section I. — Le contenu des dépenses publiques .....  | 33 |
| § 1. La notion de dépenses publiques .....            | 33 |
| A) La définition des dépenses publiques .....         | 34 |
| B) La nature des dépenses publiques .....             | 39 |
| § 2. Les catégories de dépenses publiques .....       | 46 |
| A) Les différentes classifications possibles.....     | 47 |
| B) Les classifications utilisées en France .....      | 51 |
| Section II. — Le montant des dépenses publiques ..... | 62 |
| § 1. L'accroissement des dépenses publiques .....     | 63 |
| A) Mesure de l'accroissement .....                    | 63 |
| B) Causes de l'accroissement .....                    | 70 |

|  |            |
|--|------------|
| § 2. Le plafond des dépenses publiques .....                   | 75         |
| A) Dépenses publiques et charges publiques .....               | 76         |
| B) Le problème de la limite des dépenses publiques ..          | 80         |
| <b>CHAPITRE II. — Les ressources publiques .....</b>           | <b>87</b>  |
| Section I. — Ressources domaniales, taxes, parafiscalité ..... | 87         |
| § 1. Les ressources domaniales .....                           | 89         |
| A) L'évolution historique des ressources domaniales....        | 89         |
| B) La consistance actuelle des ressources domaniales ..        | 92         |
| § 2. Les taxes administratives .....                           | 94         |
| A) La notion de taxes administratives .....                    | 95         |
| B) La théorie des taxes administratives .....                  | 98         |
| § 3. La parafiscalité .....                                    | 100        |
| A) La conception socio-économique de la parafiscalité.         | 100        |
| B) La notion juridique de parafiscalité .....                  | 103        |
| Section II. — L'impôt .....                                    | 106        |
| § 1. Le développement de l'impôt .....                         | 107        |
| A) Les finances anciennes : développement conjoint de          |            |
| l'impôt et des institutions parlementaires .....               | 108        |
| B) Les finances classiques : les avatars de l'égalité et du    |            |
| rendement .....  | 111        |
| C) Les finances modernes et l'interventionnisme fiscal.        | 117        |
| § 2. Les diverses catégories d'impôts .....                    | 123        |
| A) Impôt sur le revenu et impôt sur le capital .....           | 123        |
| B) Impôt direct et impôt indirect .....                        | 126        |
| <b>CHAPITRE III. — La trésorerie publique .....</b>            | <b>132</b> |
| Section I. — La théorie de l'emprunt .....                     | 133        |
| § 1. La nature juridique de l'emprunt .....                    | 134        |
| A) Le caractère volontaire et contractuel de l'emprunt         | 135        |
| B) L'existence d'une contrepartie .....                        | 137        |
| § 2. La nature économique de l'emprunt .....                   | 140        |
| A) L'emprunt et les générations futures .....                  | 140        |
| B) L'emprunt et le capital .....                               | 142        |
| § 3. Le recours à l'emprunt .....                              | 143        |
| A) La possibilité de l'emprunt.....                            | 143        |
| B) L'opportunité de l'emprunt .....                            | 147        |
| Section II. — La technique de l'emprunt .....                  | 152        |
| § 1. L'émission de l'emprunt .....                             | 152        |
| A) Les avantages consentis aux prêteurs .....                  | 152        |
| B) Le placement des titres .....                               | 161        |

|  |     |
|--|-----|
| § 2. La dette publique .....                 | 165 |
| A) La gestion de la dette .....              | 165 |
| B) L'amortissement de la dette.....          | 171 |
| Section III. — Le Trésor public .....        | 178 |
| § 1. Les fonctions générales du Trésor ..... | 179 |
| A) Les fonctions originaires du Trésor ..... | 180 |
| B) Les fonctions nouvelles du Trésor .....   | 185 |
| § 2. Les ressources de trésorerie .....      | 190 |
| A) Les emprunts du Trésor .....              | 191 |
| B) Les émissions de monnaie .....            | 196 |

## DEUXIÈME PARTIE

### LE PLAN FINANCIER : BUDGET ET COMPTES PUBLICS

|  |     |
|--|-----|
| CHAPITRE PREMIER. — La conception du budget .....                                      | 211 |
| Section I. — Budgets publics et comptes de la nation .....                             | 212 |
| § 1. Budget de l'Etat et budgets publics .....   | 213 |
| A) La notion de budget public .....  | 213 |
| B) Les différents budgets publics .....  | 216 |
| § 2. Les comptes de la nation .....  | 218 |
| A) La technique des comptes de la nation .....   | 219 |
| B) Le développement des comptes de la nation .....                                     | 224 |
| Section II. — Equilibre budgétaire et équilibre économique...                          | 228 |
| § 1. L'équilibre financier dans les finances classiques.....                           | 228 |
| A) La doctrine classique de l'équilibre budgétaire ....                                | 229 |
| B) Les difficultés de la doctrine classique .....                                      | 231 |
| C) La pratique de l'équilibre budgétaire en France et la<br>notion d' « impasse »..... | 233 |
| § 2. Les finances modernes et l'équilibre économique .....                             | 235 |
| A) La théorie du déficit systématique .....  | 236 |
| B) Les limites du déficit systématique .....   | 238 |
| Section III. — Budget annuel et opérations à long terme ....                           | 242 |
| § 1. Le principe classique de l'annualité .....  | 243 |
| A) La signification de l'annualité budgétaire .....                                    | 243 |
| B) Les difficultés d'application de l'annualité .....                                  | 247 |

|   |            |
|---|------------|
| § 2. L'extension du cadre annuel .....  | 252        |
| A) Les crédits pluriannuels .....   | 253        |
| B) La théorie des budgets cycliques .....   | 256        |
| <b>CHAPITRE II. — L'établissement du budget .....</b>   | <b>259</b> |
| Section I. — L'élaboration du projet de budget .....  | 260        |
| § 1. La préparation du projet .....   | 260        |
| A) Le point de vue politique : préparation par le ministre<br>des Finances ou le chef du gouvernement ..... | 261        |
| B) Le point de vue technique : les méthodes d'évaluation .....  | 265        |
| § 2. La forme du projet de budget .....   | 270        |
| A) Le principe de l'unité budgétaire .....  | 270        |
| B) La nouvelle présentation des documents budgétaires .....   | 278        |
| Section II. — Le vote du budget par le Parlement .....  | 286        |
| § 1. Les modifications du projet gouvernemental .....   | 287        |
| A) L'intervention des commissions parlementaires .....  | 287        |
| B) Le droit d'amendement des députés .....  | 290        |
| § 2. Le pouvoir de décision du Parlement .....  | 295        |
| A) Le vote de la loi de finances .....  | 295        |
| B) La portée de l'autorisation budgétaire.....  | 300        |
| <b>CHAPITRE III. — L'exécution du budget .....</b>  | <b>311</b> |
| Section I. — Les opérations d'exécution .....   | 312        |
| § 1. Les opérations de dépenses .....   | 313        |
| A) La distinction de divers stades dans l'opération de<br>dépenses.....                                     | 313        |
| B) La séparation des administrateurs et des comptables .....  | 318        |
| C) Le régime juridique des dettes de l'Etat .....   | 322        |
| § 2. Les opérations de recettes.....  | 326        |
| A) La procédure générale de l'état exécutoire .....   | 327        |
| B) Les procédures particulières .....   | 329        |
| Section II. — Le contrôle de l'exécution .....  | 332        |
| § 1. Les formes du contrôle .....   | 332        |
| A) Les contrôles administratifs .....   | 333        |
| B) Le contrôle juridictionnel : la Cour des Comptes ..  | 341        |
| C) Le contrôle parlementaire .....  | 349        |
| § 2. Les sanctions des irrégularités .....  | 353        |
| A) Les sanctions applicables aux comptables.....  | 353        |
| B) Les sanctions applicables aux administrateurs ....   | 357        |

## LIVRE II

## ÉTUDE PARTICULIÈRE DE LA FISCALITÉ

## PREMIÈRE PARTIE

## THÉORIE GÉNÉRALE DE L'IMPÔT

|  |     |
|--|-----|
| CHAPITRE PREMIER. — La technique de l'impôt .....            | 373 |
| Section I. — L'établissement de l'impôt .....                | 373 |
| § 1. L'assiette de l'impôt .....                             | 373 |
| A) La détermination des matières imposables .....            | 374 |
| B) L'évaluation de la matière imposable .....                | 380 |
| § 2. La liquidation de l'impôt .....                         | 384 |
| A) La détermination du taux de l'impôt .....                 | 384 |
| B) La personnalisation de l'impôt .....                      | 387 |
| § 3. Le recouvrement de l'impôt .....                        | 391 |
| A) Théorie générale du recouvrement des impôts.....          | 392 |
| B) Les procédures du recouvrement en France.....             | 394 |
| Section II. — L'application de l'impôt .....                 | 401 |
| § 1. Théorie générale du poids de l'impôt.....               | 401 |
| A) L'évasion fiscale .....                                   | 402 |
| B) La répercussion et l'incidence de l'impôt.....            | 406 |
| § 2. L'application de l'impôt en France .....                | 414 |
| A) L'inégalité fiscale .....                                 | 414 |
| B) Le malthusianisme fiscal .....                            | 418 |
| CHAPITRE II. — Le droit de l'impôt .....                     | 425 |
| Section I. — Les caractères généraux du droit fiscal.....    | 425 |
| § 1. La loi fiscale .....                                    | 425 |
| A) L'établissement de la loi fiscale.....                    | 426 |
| B) L'interprétation de la loi fiscale .....                  | 429 |
| C) L'application de la loi fiscale dans le temps et l'espace | 431 |
| § 2. Les administrations fiscales.....                       | 433 |
| A) L'organisation des administrations fiscales .....         | 433 |
| B) Les prérogatives des administrations fiscales .....       | 437 |

|  |     |
|--|-----|
| Section II. — Le contentieux fiscal .....                      | 444 |
| § 1. Les recours arbitraux ou administratifs.....              | 444 |
| A) Les recours devant des commissions .....                    | 444 |
| B) Les recours devant l'administration .....                   | 448 |
| § 2. Les recours juridictionnels.....                          | 453 |
| A) La distinction du contentieux judiciaire et du conten-      |     |
| tieux administratif .....                                      | 453 |
| B) Le contentieux répressif .....                              | 458 |
| CHAPITRE III. — La sociologie de l'impôt .....                 | 462 |
| Section I. — Théorie générale des systèmes fiscaux .....       | 463 |
| § 1. La typologie des systèmes fiscaux .....                   | 463 |
| A) Classification d'après l'ampleur du prélèvement             |     |
| fiscal.....  | 463 |
| B) Classification d'après la nature des impôts dominants       |     |
| .....  | 468 |
| § 2. Les facteurs socio-économiques des systèmes fiscaux ..... | 473 |
| A) Systèmes fiscaux et systèmes économiques.....               | 473 |
| B) Systèmes fiscaux et niveaux de développement ...            | 478 |
| Section II. — Les principaux systèmes fiscaux .....            | 485 |
| § 1. Le système fiscal français .....                          | 485 |
| A) Le système fiscal de l'Ancien Régime .....                  | 485 |
| B) La fiscalité du XIX <sup>e</sup> siècle .....               | 489 |
| C) Les réformes fiscales du XX <sup>e</sup> siècle .....       | 492 |
| § 2. Les systèmes fiscaux étrangers .....                      | 502 |
| A) Le système fiscal des Etats-Unis .....                      | 502 |
| B) Le système fiscal de la Grande-Bretagne.....                | 505 |
| C) Le système fiscal de l'Allemagne fédérale .....             | 508 |
| D) Le système fiscal de l'U.R.S.S. ....                        | 510 |
| § 3. Les systèmes fiscaux non étatiques .....                  | 513 |
| A) La fiscalité locale .....                                   | 513 |
| B) La fiscalité internationale .....                           | 517 |

## DEUXIÈME PARTIE

### LES IMPOTS FRANÇAIS

|   |     |
|---|-----|
| CHAPITRE PREMIER. — Les impôts sur le revenu..... | 525 |
| Section I. — L'impôt sur les sociétés.....        | 525 |
| § 1. Les assujettis à l'impôt .....               | 526 |
| A) Les assujettis obligatoires .....              | 526 |
| B) Les assujettis facultatifs .....               | 528 |

|   |     |
|---|-----|
| § 2. L'évaluation des bénéfiques imposables .....                                       | 530 |
| A) La notion de bénéfice imposable .....  | 530 |
| B) L'imposition des plus-values .....   | 535 |
| C) Les charges déductibles .....  | 538 |
| § 3. L'application de l'impôt .....   | 543 |
| A) La liquidation de l'impôt .....  | 543 |
| B) Le recouvrement de l'impôt .....   | 545 |
| Section II. — L'impôt sur le revenu des personnes physiques ....                        | 547 |
| § 1. L'évaluation des revenus imposables .....  | 548 |
| A) Les revenus fonciers .....   | 549 |
| B) Les bénéfiques agricoles .....   | 552 |
| C) Les bénéfiques industriels et commerciaux .....                                      | 553 |
| D) Les bénéfiques non commerciaux .....   | 555 |
| E) Les traitements et salaires .....  | 557 |
| F) Les revenus des valeurs mobilières .....   | 559 |
| § 2. L'application de l'impôt .....   | 561 |
| A) L'impôt sur le revenu des personnes physiques proprement dit .....                   | 561 |
| B) Les impositions complémentaires .....  | 568 |
| CHAPITRE II. — Les impôts sur la dépense .....  | 577 |
| Section I. — Les impôts généraux sur la dépense (taxes sur le chiffre d'affaires) ..... | 578 |
| 1. L'évolution des taxes sur le chiffre d'affaires .....                                | 579 |
| A) Le système de 1917-1920 .....  | 579 |
| B) Le système de 1936-1939 .....  | 580 |
| C) Le système de 1954-1955 .....  | 581 |
| 2. Le système actuel : la taxe sur la valeur ajoutée .....                              | 584 |
| A) Les personnes imposables .....   | 584 |
| B) Les matières imposables .....  | 588 |
| C) Le régime des déductions .....   | 590 |
| D) Les taux de la T.V.A. ....   | 593 |
| Section II. — Les impôts particuliers sur la dépense .....                              | 595 |
| § 1. Les contributions indirectes .....   | 595 |
| A) Les taxes uniques .....  | 596 |
| B) Les impôts sur l'alcool et les boissons alcooliques ..                               | 597 |
| C) Les autres contributions indirectes .....  | 600 |
| § 2. Les droits de douane .....   | 602 |
| A) La technique des droits de douane .....  | 603 |
| B) L'application des droits de douane .....   | 605 |

|   |     |
|---|-----|
| CHAPITRE III. — Les impôts sur le capital .....               | 610 |
| Section I. — Les impôts sur les transmissions du capital .... | 610 |
| §. 1. Les droits d'enregistrement .....                       | 612 |
| A) Notions générales sur les droits d'enregistrement ..       | 612 |
| B) Les impôts sur les successions et les donations ....       | 615 |
| C) Les droits de mutation à titre onéreux .....               | 618 |
| § 2. Les droits de timbre .....                               | 620 |
| A) Notions générales sur les droits de timbre.....            | 621 |
| B) L'impôt sur les opérations de bourse .....                 | 622 |
| Section II. — Les impositions extraordinaires du capital..... | 625 |
| § 1. Le problème de l'imposition extraordinaire du capital    | 625 |
| A) La théorie de l'imposition extraordinaire du capital       | 625 |
| B) La pratique de l'imposition extraordinaire du capital      | 628 |
| § 2. Le prélèvement français sur le capital de 1945.....      | 631 |
| A) La technique de l'impôt de solidarité nationale ..         | 631 |
| B) L'échec de l'impôt de solidarité notionale .....           | 633 |
| ANNEXES .....   | 635 |
| I. — Les variations de valeur du franc .....                  | 635 |
| II. — Texte de l'ordonnance du 2 janvier 1959 .....           | 637 |
| INDEX .....   | 651 |
| TABLE DES FIGURES .....                                       | 665 |

## PRINCIPAUX OUVRAGES DU MÊME AUTEUR

### ESSAIS ET ÉTUDES

- Les partis politiques*, 1951 ; 7<sup>e</sup> éd., 1969 (Armand Colin). Traductions anglaise, allemande, espagnole, italienne, portugaise, coréenne, iranienne.
- Introduction à la politique*, 1964 (Gallimard). Traductions anglaise, italienne, espagnole, portugaise, suédoise, danoise, turque, japonaise, yougoslave, néerlandaise, grecque.
- La démocratie sans le peuple*, 1967 (Le Seuil). Traductions espagnole, italienne, danoise, japonaise, turque, yougoslave.
- De la Dictature*, 1961 (René Julliard). Traductions allemande, italienne, japonaise, turque, arabe.
- La VI<sup>e</sup> République et le régime présidentiel*, 1961 (Arthème Fayard). Traductions italienne, espagnole.
- Demain, la République*, 1958 (René Julliard). Traduction italienne.
- La participation des femmes à la vie politique*, 1955 (Unesco). Traduction anglaise.
- La Cinquième République*, 4<sup>e</sup> éd., 1968 (Presses Universitaires de France).
- Les Institutions françaises*, 1962 (Presses Universitaires de France).

### MANUELS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

- Institutions politiques et droit constitutionnel*, 11<sup>e</sup> éd., 1970 (Presses Universitaires de France). Traduction espagnole.
- The French political system*, 1958 (Chicago University Press).
- Sociologie politique*, 3<sup>e</sup> éd., 1968 (Presses Universitaires de France). Traductions anglaise, espagnole, italienne, portugaise, japonaise.
- Méthodes des sciences sociales*, 3<sup>e</sup> éd., 1964 (Presses Universitaires de France). Traductions anglaise, espagnole, italienne, portugaise, japonaise, finlandaise, iranienne.
- Méthodes de la science politique*, 1959 (Presses Universitaires de France).
- Constitutions et documents politiques*, 6<sup>e</sup> éd., 1971 (Presses Universitaires de France).
- Éléments de droit public*, 6<sup>e</sup> éd., 1970 (Presses Universitaires de France).

### OUVRAGES DE VULGARISATION

- Les Constitutions de la France*, 9<sup>e</sup> éd., 1971 (Presses Universitaires de France). La première édition a été saisie et détruite par la Milice du gouvernement de Vichy.
- Les régimes politiques*, 7<sup>e</sup> éd., 1965 (Presses Universitaires de France). Traductions allemande, espagnole, portugaise, indonésienne, finlandaise, turque, grecque, israélienne, iranienne, japonaise, néerlandaise.
- Les finances publiques*, 4<sup>e</sup> éd., 1967 (Presses Universitaires de France). Traductions turque, japonaise.

# 221

1971. — Imprimerie des Presses Universitaires de France. — Vendôme (France)  
ÉDIT. N° 31 341                      IMPRIMÉ EN FRANCE                      IMP. N° 22 250

TRENT UNIVERSITY



0 1164 0283015 6

┌

62 112 / 1 / 71

30 F