

LA « MODERNISATION » DE LA BUREAUCRATIE FISCALE

THE « MODERNIZATION » OF THE TAX BUREAUCRACY

Marc Leroy*

Résumé :

A partir du cas de la France, la « modernisation » de l'administration fiscale est traitée comme un processus de changement bureaucratique. Dans un premier temps, les étapes historiques de la modernisation administrative sont étudiées. La création de la direction générale des impôts en 1948, qui initie la fusion des structures, est rapportée au référentiel modernisateur d'après-guerre. Achevée dans les années 1970, elle prend en compte la mutation du système fiscal (impôts synthétiques, interventionnisme). La deuxième mutation des années 1990 vise à répondre à des enjeux européens, sociaux et de service public. Le troisième changement majeur introduit la logique de la performance instituée par la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) de 2001. Les objectifs et les indicateurs retenus sont analysés comme un progrès qui reste insuffisant pour réaliser une évaluation des politiques fiscales. Dans un deuxième temps, le contrôle fiscal, essentiel à la crédibilité du régime déclaratif, fait l'objet d'une étude de cas basée sur la sociologie des organisations. La procédure fiscale est interprétée comme une dialectique de pouvoir entre les prérogatives de l'administration et les droits du contribuable-citoyen. L'originalité de l'organisation bureaucratique de la décision administrative par rapport aux modèles classiques est mise en évidence. Ce modèle bureaucratique est replacé dans la perspective comparative de la régulation administrative des entreprises dans le contexte de globalisation économique. La conclusion suggère un lien avec les préceptes idéologiques du *new public management* et en souligne les risques.

Mots Clés :

Modernisation, réforme, organisation, bureaucratie, performance, administration fiscale.

Abstract :

Starting from the situation in France, "modernisation" of tax administration is treated as a process of bureaucratic change. Firstly, the historical steps of administrative modernisation are considered. The creation of a new Tax Administration (*Direction générale des impôts*) in 1948 initiating the fusion of the different structures is reported to the modernizing post-war reference system. Completed in the 1970's, it takes into account the tax system reform (synthetic taxes, interventionism). In the nineties a second mutation aims to answer the needs of European, social and public service's goals. The third major change introduces the performance logic established by the 2001 organic law relating to the Finance Acts. Chosen goals and indicators are analysed in term of progress, still not sufficient enough to value the credibility of tax policies. Then, tax inspection (audit), essential to the system based on tax returns, is the subject of sociology of organizations study. Tax procedure is interpreted as a dialect of power between administration prerogatives and taxpayer's rights. The originality of bureaucratic organization regarding the administrative decision compared to the usual patterns is pointed out. This bureaucratic pattern is considered on a comparative angle on business administrative regulation within the economic globalization context. The conclusion suggests a link with ideological precepts from the new public management underlining the risks.

Key words:

Modernization, reform, organization, bureaucracy, performance, tax administration.



* Professeur de sociologie, Directeur des études du Centre de recherche sur la décentralisation territoriale, Université de Reims

A partir du cas français, la problématique de la « modernisation » de l'administration fiscale est traitée. Si le terme de modernisation renvoie aux objectifs affichés par les pouvoirs publics pour accréditer l'idée d'une amélioration des services aux citoyens, aux usagers, et ici aux contribuables, la problématique sous-jacente est celle du changement bureaucratique. Dans une acception large, la modernisation désigne les processus d'adaptation de l'action publique à de nouveaux enjeux économiques, sociaux, financiers, juridiques... Elle implique une idée de progrès qui peut prendre diverses formes². Appliquée à l'administration, elle demande de repérer les réformes décisives en relation à leur contexte d'élaboration et de mise en œuvre. Il s'agit d'analyser et d'apprécier le type de réponse administrative à un ou plusieurs problèmes de gestion publique. Elle est questionnée dans cette étude par rapport aux caractéristiques et à l'évolution de la bureaucratie.

La notion de changement, classique en sciences sociales, ne présuppose pas que tout va mal dans l'administration, qui serait à moderniser, mais de modéliser les logiques des mutations opérées (ou non) à partir d'un état historique donné. Une première piste de recherche féconde consiste à étudier l'administration comme organisation bureaucratique, en écartant les théories vagues ou réductionnistes véhiculées notamment, dans des traditions opposées, par certains marxistes ou par l'école des choix publics³ (Public Choice). En effet, la conception « critique » de la bureaucratie présentée comme mécanisme général d'oppression au service de la bourgeoisie ou du capital, dénie toute autonomie de l'appareil d'Etat et des décideurs ; contrairement aux faits, elle s'oppose à l'idée que l'action administrative peut répondre à l'intérêt général, même si, à l'évidence, ce n'est pas toujours le cas. De manière tout aussi simpliste, la conception « utilitariste » portée par le Public Choice (Buchanan, Tullock, 1962 ; Downs, 1957) voit l'administration comme un agent unique dont la rationalité consiste à maximiser ses moyens humains, matériels et budgétaires. Le bureaucrate tend à maximiser son budget (*revenue-maximizer*) selon un modèle de l'Etat fiscal Leviathan⁴ (Brennan, Buchanan, 1977, p. 273), ce qui conduit à une dérive bureaucratique (Niskanen, 1971) car la performance économique n'est ni encouragée, ni sanctionnée.

Le problème est que la bureaucratie est une notion difficile à définir car elle mobilise des approches variées (Busino, 1993). D'abord, la vision scientifique de l'administration par l'économiste, le sociologue, l'historien, le gestionnaire, le juriste, etc. dépend de leurs lunettes disciplinaires et méthodologiques. Ensuite, la bureaucratie s'analyse de trois points de vue, à savoir comme une structure formelle de services reliés entre eux avec des missions officielles définies dans l'organigramme, comme un processus d'organisation consistant à faire fonctionner un ensemble humain, comme un ensemble de résultats (*outputs*) à évaluer. Certaines théories combinent ces trois dimensions « structure/fonctionnement/évaluation ». C'est le cas du célèbre modèle de Max Weber qui combine des traits structurels, des traits fonctionnels liés à l'histoire occidentale de la rationalisation, de type « rationnel-légal », et une exigence d'efficacité. C'est aussi le cas du modèle de la bureaucratie à la française proposé par Michel Crozier pour lequel notre analyse de l'organisation fiscale constitue un contrepoint critique.

Une autre piste consiste à utiliser l'approche des politiques publiques pour définir le rôle particulier de l'administration dans la formulation (les objectifs) de l'action publique et dans la mise en œuvre des solutions. Cette approche générale, qui insiste sur l'importance de la phase de mise en œuvre administrative de l'action publique conduit, dans le cas général, à mettre en évidence la crise du modèle français d'administration publique (Muller, 1992 ; Quermonne, 1992).

Le parti pris de cette étude est de considérer la bureaucratie comme l'ensemble des processus qui permettent de rendre la décision « réelle » conforme aux choix organisationnels, c'est-à-dire aux objectifs officiels de la direction de l'organisation⁵. Dans une même organisation (entreprise ou administration publique) certains processus décisionnels peuvent être bureaucratiques et d'autres pas. Cette définition permet de problématiser le changement bureaucratique en confrontant l'impact

² Une forme technique (informatisation par exemple), structurelle (réorganisation des missions des services), fonctionnelle (formation du personnel, normes de travail, compromis sociaux, etc.), financière (efficacité des coûts), etc. La modernisation peut viser le fonctionnaire (par exemple, le renforcement de ses compétences), l'utilisateur (cf. l'amélioration de la relation de service, les chartes de services publics), le citoyen (les garanties de ses droits, les recours, mais aussi la transparence de la gestion publique).

³ Dans sa version extrême qui alimente une « vulgate » scientifique largement représentée.

⁴ A distinguer du gouvernement tout puissant, du gouvernement de la majorité, du gouvernement bienveillant.

⁵ Cette définition est proche de celle de Merton (1965, p. 196) lorsqu'il souligne que « dans une véritable bureaucratie, on est donc en présence d'une grande régularité de comportement et d'un haut degré de conformité aux types d'action prescrits ».

des réformes officielles au fonctionnement concret de la décision. Comme processus bureaucratique, la performance du management est étudiée à travers ses moyens de conformer l'action des membres de l'organisation. Comme processus de modernisation, la gestion publique est évaluée à l'aune des progrès accomplis dans le sens de l'intérêt général qui légitime l'action publique.

L'approche relève de la sociologie fiscale⁶ par son objet et par sa problématique qui relie le terrain particulier de la gestion de l'impôt à la question générale de la bureaucratie. L'analyse de la modernisation bureaucratique croise des données de sources diverses : documents officiels, enquêtes sociologiques, cadre juridique, travaux internationaux. Elle dégage d'abord les étapes historiques de la modernisation administrative depuis la création de la direction générale des impôts en 1948 jusqu'à la mise en œuvre de la politique de performance prévue par la Loi Organique relative aux Lois de Finances de 2001. Elle s'appuie ensuite sur la sociologie des organisations pour proposer une étude de cas relative au contrôle fiscal qui donne une image en profondeur de la décision bureaucratique. L'évolution dialectique de la procédure fiscale et les caractéristiques particulières de ce modèle organisationnel conduisent à s'interroger, dans une perspective comparative, sur la nature de la régulation administrative dans un contexte de globalisation économique.

1. L'affirmation d'une administration fiscale moderne

Jusqu'à la création de la direction générale des impôts en 1948, la gestion publique de la fiscalité était partagée entre trois administrations aux logiques différentes. L'unification des structures et l'organisation d'une nouvelle ligne hiérarchique ont demandé vingt ans. Cette première réforme participe à la politique de modernisation du pays après-guerre. Elle vise à adapter les structures administratives à l'évolution du système fiscal composé désormais d'impôts synthétiques au rendement (potentiel) plus élevé et de caractère interventionniste. La seconde modernisation importante intervient dans les années 1990. Elle prend en compte la nouvelle étape de la construction européenne autour d'un marché unique qui supprime les frontières et conduit à la création d'une TVA intracommunautaire. En privilégiant l'amélioration des moyens matériels et des carrières, elle répond aussi aux revendications des agents des impôts et à la politique gouvernementale de renouveau du service public. La dernière réforme intervient à la suite de l'adoption de la Loi Organique relative aux Lois de Finances de 2001 (LOLF). Cette réforme ne concerne pas directement les structures ou la revalorisation des moyens. Dans un contexte de délégitimation des dépenses publiques, elle cherche à mesurer la performance publique. Cette modernisation par les résultats s'est concrétisée par la définition de programmes dont les objectifs sont évalués par des indicateurs.

1.1. L'unification des structures initiée en 1948

Le 16 avril 1948, la création de la direction générale des impôts (DGI) vise à réaliser la fusion des trois administrations des contributions directes, indirectes et de l'enregistrement. La fusion demandera un peu plus de vingt ans, de 1948 à 1970 (Martinière, 1987). La leçon essentielle de cette réforme est qu'elle s'inscrit dans un cadre de référence plus large qui est celui de la modernisation de la société française après la seconde guerre mondiale.

Si l'Etat fiscal devient interventionniste dans tous les pays (Mann, 1943), en relation avec le développement du keynésianisme et de la protection sociale, le problème de la modernisation française d'après-guerre comporte des spécificités. Le « référentiel modernisateur » (Muller, 1992, p. 13), c'est-à-dire les « nouvelles normes d'action qui vont orienter les interventions publiques », est porté par l'administration et par l'élite du pays ; il s'appuie sur les outils de la planification à la française et prône comme valeur l'interventionnisme de l'Etat au détriment de la norme du Marché. C'est l'époque de la politique industrielle de la France conduite par les grands corps de l'Etat, des grands projets qualifiés de « colbertisme *high tech* » (Cohen, 1992) ; c'est aussi l'ère des énarques, de la technocratie (Thoenig, 1987). L'Etat et la haute administration sont donc au cœur de ce processus qui caractérisait, selon certains politistes (Muller, 1992, p. 275), le « modèle français des

⁶ La sociologie fiscale étudie les relations entre l'impôt, l'Etat et la société. Par son corpus spécifique de travaux, elle constitue une partie devenue autonome de la sociologie financière (des finances publiques : cf. Leroy, 2007), même si elle continue à être reliée à cette approche (l'impôt constituant une recette essentielle des budgets publics des démocraties développées). La sociologie financière, qui est à l'origine de la sociologie de l'impôt, est issue de deux mouvements intellectuels : une école italienne avec les élèves italiens de Pareto (cf. McLure, 2006) et des auteurs comme Conigliani, Puviani, Montemartini ; une école autrichienne avec Goldscheid, Schumpeter (cf. Backhaus, 2004) et Mann. Elle a été fondée lors de la première guerre mondiale. La sociologie de l'impôt (Leroy, 2002) relie les questions de la fiscalité à des problématiques larges : par exemple, la fraude est traitée dans le cadre de la sociologie de la déviance dans un dialogue critique avec l'approche économique basée sur la rationalité utilitariste.

politiques publiques » qui est entré en crise à la suite du double mouvement de décentralisation (Thoenig, 2005) et de construction de l'Europe.

Par rapport à la politique fiscale, la volonté d'améliorer les recettes pour rééquilibrer le budget après la guerre s'appuie, conformément au modèle général de la modernisation, sur un groupe d'inspecteurs des finances qui sont des hauts fonctionnaires issus de la prestigieuse Ecole nationale d'administration (ENA). La réforme progressive des structures sera conduite à bon terme, mais le changement radical du système fiscal est refusé, malgré la présence de propositions fortes de la CGT. L'administration fiscale se rallie doucement à l'idée d'une utilisation économique de l'impôt. C'est aussi la création de la TVA, en 1954, par Maurice Lauré, selon le principe de la neutralité pour les entreprises.

Toutefois, la révolte fiscale menée par Pujade en 1953 marquera un temps d'arrêt des réformes, et surtout une pause dans la politique du contrôle fiscal⁷. La genèse du contrôle fiscal polyvalent, qui remplace le contrôle (peu efficace) par type d'impôt géré par les trois régies (administrations), est marquée par cette révolte fiscale : le compromis sociologique entre le rendement et la négociation (cf. deuxième partie), l'équilibre de la relation entre le contribuable et le vérificateur, n'est pas sans relation avec la crainte des mouvements anti-fiscaux du passé.

A la suite de cette pause forcée, le mouvement de modernisation reprend dans le cadre d'une nouvelle politique visant à créer un système fiscal de masse : la généralisation des impôts sur le revenu (IR et IS) et de la TVA en 1968, les modifications des techniques d'imposition avec le développement du système déclaratif et des obligations comptables, l'essor de l'interventionnisme fiscal modifient en profondeur le système fiscal. Le référentiel modernisateur inspire les tentatives de changement de l'administration fiscale en relation avec la procédure de Rationalité des Choix Budgétaires (RCB). Une mission RCB préconise ainsi d'appliquer « des principes modernes de management » (Mission RCB, 1969-1971⁸) qui ne seraient pas reniés aujourd'hui. Ce principe gestionnaire est une des constantes de l'organisation ; il est incarné par le contrôle des résultats a posteriori du contrôle fiscal sous la forme des fiches de rendement.

La fusion des services est enfin réussie. Selon le ministre des finances de l'époque, V. Giscard d'Estaing (21 janvier 1970) : « l'année 1969 a été marquée par les transformations des services extérieurs des impôts ; tous les échelons de commandement sont unifiés : 107 directions des services fiscaux se sont substituées à 247 directions départementales spécialisées... 152 inspections d'assiette et de contrôle, couvrant un quart du territoire, réunissent dans une unité fonctionnelle, les anciens services d'assiettes des trois régies désormais fusionnées ».

Du point de vue de la structure de l'administration fiscale, le modèle de la fonction administrative⁹ de Fayol (1962, p. 19-47) s'applique (Leroy, 1994, p. 822), notamment par l'instauration d'une unité de commandement, à savoir « pour une action quelconque, un agent ne doit recevoir des ordres que d'un seul chef » et d'une « unité de direction », à savoir « un seul chef et un seul programme pour un ensemble d'opérations visant le même but ». Cette époque est aussi celle d'une certaine rigidité des services dont l'« organisation, par contre, a peu évolué, marquée par une tradition de réglementation minutieuse et de centralisation (...) L'administration centrale est organisée comme une armée en ordre de bataille ou comme une usine, et non pas comme un état-major chargé de concevoir et de faire exécuter la politique économique et financière » (Mission RCB, 1969-1971). Cette vision de la bureaucratie fiscale centralisée, formaliste semble bien constituer une des strates historiques de l'administration fiscale, mais, il faut le souligner, une strate seulement.

La genèse « modernisatrice » de l'administration fiscale française se caractérise par sa capacité à gérer le système fiscal de masse en cours de constitution : la logique du changement est centrée sur la relation entre la modification des structures bureaucratiques et les nouvelles politiques

⁷ Sur le poujadisme, cf. Hoffmann, 1956 et Borne, 1997.

⁸ « La Mission s'est beaucoup inspirée de ce qu'il est convenu d'appeler les principes modernes du changement... De ces réflexions est née une doctrine qui, peu à peu, a débordé le cadre de l'entreprise privée... En ce qui concerne plus particulièrement les administrations publiques, le simple bon sens montre tout l'intérêt qu'il y aurait à : définir clairement les objectifs... ; favoriser la délégation de responsabilité... ; vérifier le bien-fondé de l'action ainsi déléguée par un contrôle a posteriori ».

⁹ Comme dans l'OST (organisation scientifique du travail) de F.W. Taylor (1990), l'organisation est conçue comme un corps social qui doit remplir des fonctions essentielles à sa survie. Pour Fayol, la fonction administrative regroupe les tâches de prévoyance, d'organisation, de commandement, de coordination et de contrôle. Les principes généraux d'administration de cet ingénieur des Mines valorisent la supériorité de l'unité de commandement, ce qui correspond à la structure voulue à l'époque pour l'administration fiscale.

fiscales engendrée par la création d'impôts synthétiques. Le modèle ainsi construit perdurera jusqu'aux mutations des années 1990.

1.2. Le changement gestionnaire des années 1990

Le contexte de cette « modernisation des services publics » (Cf. *Echanges*, 1992) doit être précisé. Il s'agit d'adapter l'organisation de l'administration fiscale aux enjeux suivants¹⁰ :

- la nouvelle donne européenne de 1993, avec la création d'un nouveau régime de TVA intracommunautaire applicable au 1 janvier 1993, issu de la directive 91/680/CEE transposée en droit français par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992.
- le malaise des agents de l'administration qui s'était exprimé lors d'un mouvement social d'ampleur au cours de l'année 1989.
- l'amélioration du service rendu aux usagers qui est à rapporter à la démarche générale de « renouveau du service public » initiée par la circulaire du Premier ministre Rocard (circulaire du 23 février 1989).

Ces enjeux sont difficiles à concilier. A l'époque, la direction générale des impôts a défini quatre principes d'action (DGI, 1990) : « donner des responsabilités à tous les niveaux, fournir aux équipes le soutien dont elles ont besoin, mieux dialoguer entre nous, mieux gérer les ressources humaines ». Cette formulation générale est peu contestable en soi, mais elle ne préjuge pas d'un changement de logique. Si l'on observe les moyens matériels mis en place, cette modernisation s'interprète surtout comme une amélioration de la capacité gestionnaire de l'administration avec une nouvelle vague d'informatisation des services (dont des micro-ordinateurs pour les agents), et le renforcement de la formation. Comme pour les réformes de 1948-1970, des primes ont été instaurées pour mieux faire accepter le changement et répondre directement aux revendications sociales.

Elle relève aussi d'une entreprise de communication (Beltrame, Musselin, 1997), que certains considèrent comme idéologique, pour apaiser le malaise qui a suivi le conflit social de 1989. Sur le plan de la décision, une certaine déconcentration des crédits et des décisions est aussi tentée, mais c'est surtout la création d'un grade d'inspecteur divisionnaire en 1995 qui modifie la donne hiérarchique : désormais le responsable du centre des impôts est le véritable chef des services locaux. L'adoption de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) en 2001 introduit un nouveau changement organisationnel.

1.3. La performance administrative dans le cadre de la LOLF de 2001

En France, une grande réforme de la gestion de l'Etat a pour origine la Loi Organique relative aux Lois de Finances du 1^{er} août 2001. En complément du renforcement de la transparence financière et du rôle du parlement, la nouvelle logique met en avant la responsabilité des gestionnaires des programmes publics qui devront rendre compte des coûts, des objectifs et des résultats. La modernisation de la gestion publique (Abate, 2003) ambitionne de changer l'action publique par une « nouvelle gouvernance » (Barilari, Bouvier, 2004). Elle ambitionne de permettre à la France de rejoindre le concert des pays qui pratiquent la « culture des résultats » (Kristensen, Groszyk, Bühler, 2002), « la transparence budgétaire », (OCDE, 2002). Cette réforme vise à répandre la culture de gestion en recherchant la performance dans l'administration publique.

A la logique de moyens pour des services et du contrôle de conformité se substitue une logique d'objectifs et d'évaluation de la performance des programmes publics. Au référentiel global de modernisation de l'après-guerre, puis au référentiel européen et du marché qui marque les politiques publiques à partir des années 1970, se substitue progressivement un référentiel de gestion par les résultats. Ce référentiel concurrence, voire remet en cause, la conception juridique classique de l'action administrative et place le management et l'évaluation des moyens humains et financiers au centre de l'action publique.

La nouvelle architecture budgétaire établit un équilibre entre la liberté du gestionnaire, qui dispose d'une enveloppe globale (fongibilité) sur les programmes dont il est responsable, et le contrôle/évaluation de ses résultats par rapport aux objectifs, et aux indicateurs de résultats, définis dans son projet annuel de performance. Les 34 missions de l'Etat concourent aux politiques publiques

¹⁰ Cf. sur ces enjeux par exemple, le rapport Consigny, 1991, p. 6-7.

et regroupent 134 programmes. Il existe 8 missions interministérielles¹¹. Les objectifs sont évalués à partir de 3 grandes catégories d'indicateurs : des indicateurs d'efficacité socio-économiques ou d'intérêt général qui concernent le citoyen, des indicateurs d'efficacité qui concernent le contribuable, des indicateurs de la qualité du service public pour l'utilisateur¹². Quel est l'impact de cette réforme sur l'administration fiscale ?

L'action du ministère de l'économie et des finances s'inscrit désormais dans 9 missions, dont 3 interministérielles, avec 21 programmes. Pour le projet de loi de finances 2006 (pris en compte ici comme genèse de la réforme), la Direction générale des impôts est impliquée dans 2 missions ministérielles comprenant 4 programmes pour 23 objectifs (cf. tableaux). Les indicateurs de performance ont le mérite de tenter de rendre opératoire la démarche de transparence voulue par la LOLF, même s'ils restent imparfaits, mais perfectibles, pour permettre une véritable évaluation des politiques fiscales.

Les indicateurs de l'objectif de « civisme fiscal » restent à améliorer. Le premier mesure le respect du délai légal de paiement par les entreprises, ce qui constitue un élément de base de toute stratégie d'optimisation fiscale, d'autant que le respect des échéanciers de délais de paiement pour les entreprises en difficulté est probablement à comprendre dans la notion de délai légal. Le deuxième indicateur est relatif au respect des obligations à l'impôt sur le revenu. On peut penser que là aussi il s'agit d'une mesure formaliste qui ignore le contrôle au fond du contenu des déclarations. Ainsi, la fraude intentionnelle, certes difficile à mesurer, n'est pas prise en compte en l'absence d'un indicateur de sincérité des déclarations. Le troisième indicateur, le taux de recouvrement des impôts sur rôle, est important mais ne constitue pas un changement véritable. On sait que 90 à 95 % de l'impôt (IR, IS) est recouvré dès la première année, le pourcentage étant de 97-98 % au bout de 3 ans. Ici aussi, il serait intéressant de mesurer, et donc d'expliquer, les différences régionales qui persistent pour établir une géographie de la fraude et tester l'impact des variables économiques (chômage par exemple), sociales, religieuses, etc.

Tableau n° 1 : L'architecture budgétaire à la DGI

MISSION	PROGRAMME	OBJECTIF	Nombre d'indicateurs
Gestion et contrôle des finances publiques	- gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local : PR 156	- civisme fiscal - faciliter l'impôt - lutte contre fraude - gestion des R et D - services aux agents	3 3 3 3 3
	- conduite et pilotage des politiques économiques, financières et industrielles : PR 218	- services aux agents - ressources humaines - fonction support	1 2 3
Remboursements et dégrèvements	- remboursements et dégrèvements impôts Etat : PR 200	- rapidité	2
	- remboursements et dégrèvements impôts locaux : PR 201	- rapidité	1

Source : Projet de loi de finances 2006

L'objectif de « lutte contre la fraude grave » est important pour justifier l'efficacité du contrôle fiscal, la crédibilité du régime déclaratif, l'égalité devant l'impôt, la légitimité de l'Etat fiscal. Les indicateurs de taux de recouvrement sont ici pertinents et aideront peut-être à remettre en cause la logique du rendement statistique rappelée dans cette contribution. Il serait intéressant de mettre en place des indicateurs sur le contentieux : contribuables concernés, classes de fraude (points de droit), résultats... Le pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves marque aussi un progrès de principe, mais reste trop général, malgré son apparente évidence, pour être satisfaisant en l'absence d'une définition explicite de la gravité de la fraude à partir de critères transparents pour éviter une construction bureaucratique d'un amalgame statistique. Parmi ces critères, outre le montant et la nature des procédés de fraude ainsi que la qualification des sanctions, il conviendrait de retenir :

¹¹ Comme la politique des territoires, les régimes de retraite, la recherche et l'enseignement supérieur...

¹² D'autres indicateurs sont proposés, par exemple les indicateurs d'activité ou de moyens (Sénat, 2005).

le taux de poursuites pénales (engagées et effectives) et la nature des condamnations, le pourcentage de fraudes internationales, le pourcentage de trafics (drogue, prostitution, terrorisme...), les redressements acceptés et contestés, etc. Il est important aussi d'évaluer ce que l'on ne trouve pas (nombre d'entreprises non identifiées, bulletins orphelins...), en rapportant les résultats du contrôle fiscal à la mesure (certes difficile) de l'économie souterraine. Finalement, le mieux serait de proposer une analyse complète des résultats du contrôle fiscal.

Tableau n° 2 : Les indicateurs de la DGI (PLF 2006)

Objectif	Nature de l'indicateur
Civisme fiscal (PR 156)	- % d'entreprises payant dans le délai légal - % respectant les obligations à l'impôt sur le revenu - taux de recouvrement des impôts sur rôle
Faciliter l'impôt (PR 156)	- taux d'avancée du programme - taux de dématérialisation des procédures
Lutte contre la fraude (PR 156)	- % des contrôles réprimant la fraude grave - taux de recouvrement du contrôle fiscal - taux de recouvrement des amendes
Gestion des recettes et des dépenses (PR 156)	- Taux d'intervention sur recettes (coût) - Taux d'intervention sur dépenses (coût) - indice synthétique de productivité
Services aux agents (PR 156)	- % de dossiers urgents de retraite traités en 15 j - % de dossiers de réversion traités en 1 semaine - % lettres traitées en 3 semaines (48H pour les mails)
Services aux agents (PR 218)	- % des agents ayant accès à un restaurant collectif
Ressources humaines (PR 218)	- % d'entretiens d'évaluation-notation réalisés au 1er semestre - % des agents C ayant suivi une formation dans l'année
Fonction support (PR 218)	- gains réalisés sur les achats - dépense fonctionnement du plateau technique par agent - effectifs pour les ressources humaines et la logistique
Rapidité (PR 200)	- taux de remboursements de TVA payés sous 30 jours - taux de réclamations IR traitées dans le délai d'un mois
Rapidité (PR 201)	-Taux de réclamations TH traitées dans le délai d'un mois

Concernant l'objectif « faciliter l'impôt », il faut rappeler qu'il formalise une décision du gouvernement de juin 2003 et comporte neuf engagements portant notamment sur les délais de réponse, l'accueil, l'information, les comités d'usagers¹³, le paiement automatique des impôts, l'instauration d'un conciliateur fiscal, l'envoi de déclarations pré-remplies à l'impôt sur le revenu. Une bonne partie de ces mesures (répondre aux demandes, donner des imprimés, s'identifier etc.) correspond heureusement à des pratiques anciennes d'un service public normal et n'est pas, selon certains analystes (Lambert, 2005, p. 432) « de nature à bouleverser l'organisation administrative ». La performance atteint ainsi sans effort l'excellence puisque les indicateurs de départ sont déjà au dessus de 95 %. La conciliation fiscale, malgré les réserves évoquées, constitue un nouvel échelon de dialogue. L'instauration d'une déclaration de revenus pré-remplie marque un véritable progrès. Encore faut-il rappeler que la France est un des rares pays modernes à ne pas utiliser la retenue à la source pour l'imposition des salariés, ce qui serait une solution encore plus simple pour l'usager.

Deux dispositions entrant dans l'objectif « faciliter l'impôt » sont positives du point de vue de la sociologie fiscale. Il s'agit de l'amélioration du langage administratif, par exemple en parlant de propositions de rectification au lieu de redressements, et de la procédure de la « relance amiable »¹⁴, à la place de la notification de redressements, en cas de discordance entre la déclaration de revenus et les recoupements provenant des tiers (employeurs, banques, caisses de retraite). En prenant les

¹³ Réponse immédiate à tout appel téléphonique, ou au plus tard rappel par l'agent dans les 48H, réponse aux courriers dans un délai de 30 jours, accueil tous les jours en milieu urbain, meilleure mise à disposition des imprimés, identification de l'interlocuteur, prise en charge de toute demande, même adressée à un mauvais service, institution du conciliateur fiscal et d'un comité national et de comités locaux d'usagers.

¹⁴ Charte du contribuable, p.17.

formes, l'administration évite de stigmatiser les erreurs du contribuable comme « fraude », et donc de délégitimer l'impôt. L'analyse de la typologie et des facteurs concrets de l'évitement de l'impôt (Leroy, 2003) montre que, même pour des enjeux faibles¹⁵, le style administratif de rectification de l'erreur importe autant que la nature juridique et le montant de la somme en cause.

L'objectif de « gestion des recettes et des dépenses » vise à mesurer les coûts de gestion par l'administration pour les recettes, les dépenses, et par un indicateur synthétique commun à la DGI et à la direction de la comptabilité publique (CP). Pour être optimales, ces informations devront être repositionnées comparativement à la situation des autres pays. En effet, de ce point de vue, l'administration française est plutôt mal placée avec un taux d'intervention (IGF, 1999, p.11) mesuré par le rapport entre le coût de gestion net des missions fiscales et les recettes fiscales nettes encaissées, de 1,60 % en 1997, ce qui la situe dans les pays les plus mal gérés¹⁶.

L'objectif des « services aux agents » se retrouve dans deux programmes et appelle peu de commentaires : il inclut des indicateurs sociaux sur les délais de traitement des demandes de retraites, des courriers, et par rapport au nombre d'agents ayant accès à une restauration collective. Ces indicateurs indirects n'entrent pas vraiment dans les objectifs majeurs de la LOLF, mais contribuent peut-être à la satisfaction des agents rencontrant des problèmes dans ces domaines. L'objectif ressources humaines, avec le nombre d'entretiens au premier semestre et le nombre d'agents C ayant suivi une formation, paraît un peu décalé. L'objectif de « fonction support » propose trois indicateurs de globalisation des achats, de coût de l'équipement d'un agent et de l'importance de l'effectif dans la fonction ressources. Le premier est classique en gestion, les deux autres étant plutôt des indicateurs de l'importance des moyens et non pas de l'efficacité/efficience. Un objectif de « rapidité » est enfin défini dans deux programmes en utilisant des indicateurs de délais.

Cette brève analyse des indicateurs suffit à montrer l'accent mis sur la capacité formelle de gestion de l'administration. La réforme n'est donc pas négligeable de ce point de vue, mais elle ne permet pas d'avoir une vision globale de la politique publique mise en œuvre par l'administration fiscale. Le choix de faire coïncider les missions et programmes avec les structures ministérielles traditionnelles fait obstacle à la mesure de l'impact des politiques publiques. Les fonctions de la politique fiscale ne sont pas évaluées, par exemple par des indicateurs mesurant l'impact des dépenses fiscales pour l'économie, les territoires, la redistribution, les catégories sociales... La fiscalité a une nature originale : elle est à la fois un objet de politique publique (la politique fiscale) et un instrument des autres politiques publiques. Pour suivre l'évolution de l'Etat interventionniste, il convient d'adopter une approche fonctionnelle du système fiscal, en élargissant l'analyse économique classique (ressources financières, régulation économique et redistribution) aux fonctions sociale, politique et territoriale (Leroy, 2005, p. 78-84 et 2007, p. 95). La connaissance de la rationalité du contribuable face à l'impôt n'est pas interrogée, par exemple par une analyse de contenu des contentieux fiscaux, l'exploration du phénomène complexe de la fraude est brouillée par l'indicateur qui reste à affiner de la lutte contre les fraudes importantes (et complexes), alors qu'aucune information n'est collectée sur l'impact de la procédure, le degré de complexité du droit fiscal...

L'administration française a montré depuis longtemps sa capacité historique à gérer le système déclaratif, l'introduction de nouveaux impôts, l'informatisation des services... C'est un point important qu'il convient de continuer à mesurer avec finesse. Cependant, la logique de l'élaboration de la LOLF est surtout de connaître l'impact des politiques fiscales. L'évolution de l'administration fiscale se lit comme une succession de trois modernisations dont les contextes diffèrent, mais qui présentent une certaine continuité dans la valorisation d'une gestion par les moyens. Le référentiel modernisateur d'après-guerre a conduit à adapter les structures administratives au rôle interventionniste de l'impôt, en particulier pour la croissance économique. La résistance au changement (on a vu que la fusion des services a demandé une vingtaine d'années) a été surmontée par l'octroi d'avantages au personnel. Dans les années 1990, le référentiel européen et les enjeux de réforme du service public et de lutte sociale ont permis de renforcer les moyens matériels de

¹⁵ Une déduction pour isolation ne correspondant pas aux normes, un complément de revenus en cas de maladie non déclaré, une erreur de case dans la déclaration...

¹⁶ Les Etats-Unis sont en tête (0,49%), puis on trouve la Suède (0,52%), l'Irlande (0,83%), l'Espagne (0,89%), le Canada (1,05%), le Royaume-Uni (1,12%), les Pays-Bas (1,23%), l'Italie (1,52%), la France (1,60%), l'Allemagne (1,71%).

gestion¹⁷. L'introduction récente des indicateurs de performance dans le cadre de la modernisation place le dogme de l'efficacité gestionnaire comme référentiel politique¹⁸.

Plus qu'une véritable évaluation des politiques publiques, la tendance, bien en phase avec le fonctionnement de l'organisation fiscale, est de généraliser le contrôle de gestion. Plus qu'une culture de résultats des politiques fiscales et de la lutte contre la déviance fiscale, c'est une culture des moyens qui semble devoir être encore valorisée. Certes, la transparence budgétaire voulue par la LOLF suppose de mesurer quantitativement (indicateurs) les moyens mis en œuvre par l'action administrative pour atteindre des objectifs. Elle demande aussi à approfondir la logique du fonctionnement bureaucratique par rapport à une définition critique des objectifs administratifs. Cette observation est particulièrement pertinente pour le contrôle fiscal où la performance organisationnelle est un des piliers de la crédibilité du régime déclaratif à la base du système fiscal démocratique.

2. L'organisation du contrôle fiscal

Ce cas est essentiel à la compréhension du fonctionnement de l'administration. En France, l'apparition d'une nouvelle fiscalité, notamment de l'impôt sur le revenu (lois Caillaux de 1914 et 1917) s'accompagne de la mise en place progressive du contrôle fiscal. Mais la période qui va des années 1920 à la fin de la seconde guerre mondiale reste marquée par l'inefficacité de la lutte contre la résistance à l'impôt (dont la fraude). C'est à partir de la création de la DGI en 1948 que le contrôle fiscal est doté de moyens organisationnels (création des « polyvalents ») et juridiques sérieux. Les pouvoirs d'information et de contrôle de l'administration lui confèrent des prérogatives importantes qui ont suscité en 1986 un renforcement des droits et garanties du contribuable vérifié. Désormais l'enjeu dialectique consiste à faire évoluer le point d'équilibre entre ces deux forces. L'analyse sociologique de la décision administrative met en évidence l'originalité de l'organisation bureaucratique par rapport aux modèles classiques. Le rôle central du vérificateur, qui n'appartient pas aux échelons de la hiérarchie, est analysé comme un compromis décisionnel entre le rendement normé par les statistiques et la négociation plus ou moins formelle. Ce modèle bureaucratique est replacé dans la perspective comparative de la régulation administrative des entreprises impliquées dans la globalisation économique.

2.1. La dialectique de la procédure fiscale

A la suite des propositions de la commission Aicardi (1986), nommée par le gouvernement de droite¹⁹ pour améliorer les relations entre l'administration fiscale et douanière et les citoyens, un changement s'opère en faveur des contribuables vérifiés. Il ne s'agit pas dans le cadre de cette approche sociologique de la modernisation de détailler les mesures juridiques mises en place par la loi du 8 juillet 1987 (SFDF, 1989), mais de noter que ce changement a été possible par un resserrement du contrôle de la hiérarchie sur la bonne application de la réforme par les vérificateurs, et par des actions de sensibilisation et de formation.

Une autre conséquence de cette réforme est l'apparition d'une sorte de norme organisationnelle, d'une représentation sociale propre au corps administratif, qui s'exprime sous la forme d'une crainte exagérée des vices de procédure. Cette norme est bien exploitée par certains avocats, spécialistes des vices de procédures. Pourtant (Baylac, 2002), le formalisme de protection, qui concerne les droits et garanties du contribuable, a une portée relative²⁰. A l'opposé, le formalisme de contrainte, lié aux obligations déclaratives et à la nécessité de répondre aux demandes de l'administration, apparaît rigoureusement sanctionné à la fois dans les textes et par le juge. Sociologiquement, cette peur du vice de forme, souvent exploitée par les conseils fiscaux, incite l'administration à négocier.

¹⁷ Le référentiel du marché a surtout justifié des changements de législation (fiscalité des entreprises et du capital) dont l'application est soumise au contrôle de l'administration et a miné la légitimité de l'administration.

¹⁸ Comme régulation politique de la société à travers des programmes publics, le référentiel de la performance présente un positionnement différent des référentiels globaux du passé. Sa portée prétend toujours à la généralité et à la cohérence globale, mais il tend à placer la performance budgétaire comme valeur première du politique à la place de la définition même des finalités sociales politiquement légitimées...

¹⁹ Monsieur Edouard Balladur étant ministre de l'économie, des finances et de la privatisation.

²⁰ Il suffit de voir le caractère variable, et parfois très restreint, de la sanction prononcée par le juge à l'encontre de l'administration en cas de vice de forme ou de procédure.

Plus généralement, une dialectique sur la procédure est en œuvre : elle oppose d'un côté la demande de l'administration pour accroître ses pouvoirs d'information, d'investigation et de contrôle, sans susciter de réactions susceptibles de diminuer ses prérogatives, et, de l'autre côté, le mouvement d'amélioration des garanties du contribuable. Ce second mouvement est souvent juridiquement et politiquement justifié dans ses principes. Il s'agit de garantir les droits du contribuable comme un cas particulier de la défense des droits du citoyen. Mais il faut aussi regarder sociologiquement quels sont les groupes sociaux les mieux protégés ou les mieux à même d'utiliser les droits et garanties du contribuable. Ici, force est de constater que la protection profite surtout aux entreprises et aux classes les plus riches. Les garanties visent surtout le contrôle fiscal sur place, c'est-à-dire la vérification de comptabilité et la vérification des personnes physiques (examen contradictoire de situation fiscale personnelle) qui cible normalement les revenus importants²¹. Les contribuables ordinaires font l'objet d'un contrôle sur pièces, avec des garanties juridiques moindres, qui tend en pratique à constituer une sorte de fait du prince peu contesté, en raison aussi du coût économique du recours aux services d'un avocat fiscal.

Selon certains observateurs (Drie, 2005), l'administration, dans sa doctrine et sa pratique, adopterait une attitude bienveillante envers le contribuable en favorisant le dialogue et en instituant des garanties au-delà de la loi. Les arguments de ce plaidoyer pro domo s'appuient sur divers exemples tels ceux des impôts locaux où l'administration applique une sorte de procédure contradictoire sans y être obligée par les textes, des procédures d'office où les arguments du contribuable sont pris en compte, et surtout de l'instauration récente, à l'initiative de l'administration, d'un conciliateur fiscal en matière de contrôle sur pièces. Cette thèse, favorable à l'administration, est sujette à caution en considération de contre-exemples significatifs. Pour le contrôle sur pièces, l'administration n'indique pas les conséquences financières des redressements et n'instaure aucune garantie pour les demandes de renseignements : elle utilise parfois la procédure de demande d'information (imprimé 754) de façon immodérée, à la fois par le nombre et la nature des justifications demandées pour contourner la procédure plus délicate de la demande de justifications²².

De même, si la mise en place par l'administration d'un conciliateur fiscal est dans son principe utile pour rééquilibrer la relation avec le contribuable objet d'un contrôle sur pièces, des doutes sérieux existent quant au contenu réel de sa fonction. La mission officielle du conciliateur départemental est d'améliorer les relations entre l'administration et le contribuable et de veiller au respect de la qualité du service. Cependant, cette novation administrative relève surtout de la volonté d'éviter l'intervention, réclamée par une partie de la doctrine, d'un médiateur fiscal indépendant. Ensuite, la nomination, dans un certain nombre de cas, du directeur départemental du contrôle fiscal et/ou du contentieux à la fonction de conciliateur apparaît surprenante pour la cohérence des rôles d'une même autorité dont la fonction principale est de défendre la position des services de contrôle. Il semble donc que l'administration tend ainsi à considérer la conciliation comme une étape du contrôle ou de la procédure contentieuse, ce qui constitue une conception qui mériterait d'évoluer, même si l'importance symbolique de cette étape vers une culture de la conciliation est à prendre en compte.

Un autre exemple concerne le devoir de loyauté, sorte de code de bonne conduite que l'administration devrait respecter pour mener ses investigations et asseoir ses redressements dans le contrôle fiscal. La Cour de cassation en 1996 rappelle l'importance de ce principe²³ qui figure désormais dans la Charte du contribuable de 2005 (p. 25) ; mais la pratique systématique de substitution de bases légales devant le juge, ou de changements de motifs, contredit ce principe. C'est la position de la cour de Cassation²⁴ qui doit être généralisée, et non pas celle du Conseil d'Etat qui valide cette pratique peu conforme au principe d'une procédure contradictoire : il s'agit d'exiger de l'administration une nouvelle notification de redressement, qui autorise le contribuable à présenter ses observations.

Le rôle du juge est essentiel pour équilibrer l'action de l'administration : ainsi, la procédure de visite et de saisie fait l'objet d'un encadrement strict qui limite les risques d'atteinte arbitraire à la vie privée lors des perquisitions. Mais quand le juge est rarement saisi, comme dans le cas du contrôle sur pièces des contribuables ordinaires, le risque d'un déséquilibre est d'autant plus probable que le

²¹ L'organisation des services scinde aussi la fiscalité des entreprises, et même des grandes entreprises qui disposent de leurs propres services, la fiscalité des professions libérales, et celle des salariés : la négociation est facilitée pour les entreprises et les plus privilégiés.

²² Qui fait l'objet d'un encadrement strict à travers les articles L16 et L65 du Livre des Procédures Fiscales et par le contrôle du juge.

²³ Cassation, Ch. Com., 18 juin 1996, n° 1166, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, novembre 1996, n° 1363.

²⁴ Cassation, Ch. Com., 8 janvier 1991, n° 88P, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, mars 1991, n° 377.

cadre juridique (demandes de renseignements) n'est pas contraignant. L'erreur d'appréciation de l'administration est possible en vertu de la logique organisationnelle du rendement du contrôle (cf. après). Dans cette situation, elle n'est pas sanctionnée si bien que le pouvoir discrétionnaire (Philip, 1986) ne rencontre plus suffisamment de limites.

Enfin, l'administration veille à regagner les points perdus auprès du juge en faisant modifier la loi. Par exemple, en matière de vérification des personnes physiques, le Conseil d'Etat estimait qu'un non-résident ne devait pas être vérifié²⁵, mais la loi de finances rectificative pour 1996 est revenue sur cette position. La validation législative des positions de l'administration est une pratique courante.

Cette analyse ne doit pas faire oublier que la dialectique de pouvoir de la procédure fiscale oppose les stratégies de l'administration à divers groupes de la société, dont certains, comme on l'a déjà indiqué, sont dotés d'atouts économiques et sociaux de poids. La lutte autour de la procédure entre dans l'organisation du contrôle fiscal dont la logique particulière détermine la décision bureaucratique.

2.2. L'originalité de l'organisation du contrôle fiscal

L'élaboration de ce modèle trouve son origine dans des travaux de recherche portant sur le contrôle fiscal (Leroy, 1993, 2002, p. 38-42)²⁶. La sociologie des organisations montre que le fonctionnement du contrôle fiscal en France comporte des traits « originaux » pour une bureaucratie publique. Plusieurs raisons résumées ci-dessous conduisent à cette conclusion qui repose sur ce fait significatif : placé au centre de la logique organisationnelle, le vérificateur fiscal établit un compromis entre la logique de rendement statistique et la négociation.

La course au « rendement statistique »²⁷ signifie que le vérificateur doit rendre à sa hiérarchie un nombre précis d'affaires (12 contrôles annuels) avec un montant annuel moyen de redressements significatif. Cette « loi » du rendement apparaît plus importante que les autres enjeux comme la qualité du contrôle, le nombre de contentieux, la répression pénale de la fraude, la fréquence des dossiers rendus. Le problème est que la logique des statistiques constitue une dérive organisationnelle par rapport à la logique objective de la politique de contrôle fiscal qui suppose deux principes. Du point de vue juridique, il s'agit d'appliquer strictement les règles du droit fiscal sans chercher à produire à tout prix des redressements pour les statistiques. Du point de vue de la gestion managériale de cibler l'action administrative sur la lutte contre la fraude importante. Ces deux aspects participent aussi à l'égalité devant l'impôt, principe politique, juridiquement reconnu, dont la base sociologique est la légitimité du prélèvement.

La mesure de l'action de la bureaucratie par les statistiques met dans le même panier des situations très différentes : l'erreur, la violation intentionnelle de la loi, l'abus de droit, le non-respect de conditions de forme et de fond, le transfert de bénéficiaires... ; elle additionne des fraudes importantes et/ou graves à des manquements peu conséquents ; elle se préoccupe peu du recouvrement réel des impôts redressés et des dégrèvements prononcés au contentieux. La typologie de l'évitement de l'impôt²⁸ montre que l'erreur de l'administration est structurellement (organisationnellement) encouragée par cette logique de rendement qui pousse au redressement fiscal même formel. Par ces statistiques, en apparence satisfaisantes, l'administration justifie son action de lutte contre la fraude auprès de l'opinion et des autorités. En démontrant qu'elle réprime la fraude, elle préserve aussi son autonomie que le gouvernement, certains parlementaires ou certaines catégories sociales pourraient remettre en cause²⁹. Elle doit néanmoins se garder de l'excès inverse en évitant d'abuser de ses

²⁵ Conseil d'Etat, 20 juillet 1996, n° 127982, *Droit fiscal*, 1996, 43, 1310.

²⁶ La méthode se fondait sur l'observation directe des services de vérification (expérience in situ de plus de dix ans dans des services de compétence juridique et géographique variée), sur l'analyse documentaire (guides, instructions, bilans...), sur de nombreux entretiens informels et 13 entretiens semi-directifs approfondis, et sur la relecture secondaire des travaux scientifiques.

²⁷ Que dans le jargon de l'administration, on appelle « la fiche » qui résume le montant des redressements demandés par le vérificateur fiscal à la suite de son contrôle.

²⁸ Cette typologie (Leroy, 2004) est construite à partir de l'intention (ou non) du contribuable d'éviter l'impôt et de la qualification légale (ou non) par l'autorité compétente de ce montage pour dégager les types de l'erreur, la fraude, l'évasion et la compliance.

²⁹ Ainsi ceux qui ne peuvent pas frauder (une bonne part des salariés), ceux qui considèrent l'impôt comme un devoir (citoyen par exemple) pourraient exiger, face à l'incurie de l'administration, de mieux connaître et de contrôler son fonctionnement. Dans une démocratie, la crédibilité du système fiscal déclaratif repose sur la démonstration de l'action administrative contre la fraude.

pouvoirs de contrôle. La solution retenue consiste à favoriser la négociation avec les entreprises vérifiées.

La contrainte de la négociation constitue un autre élément de la logique organisationnelle du contrôle fiscal. Il s'agit d'éviter la multiplication des conflits et de gérer les réactions des contribuables qui pourraient remettre en cause les pouvoirs de l'administration. La mobilisation sociale contre l'impôt passe aussi par la contestation des pratiques de l'administration, comme le montre l'histoire des révoltes fiscales (Burg, 2004). Le choix organisationnel peut s'exprimer de cette façon : un vérificateur doit savoir faire accepter ses redressements et ne pas faire l'objet d'un contentieux systématique pour ne pas soulever le doute sur sa compétence et pour ne pas gaspiller son temps³⁰.

En droit, la négociation est du ressort de la hiérarchie dans le cadre des recours légaux. En pratique, le rôle du vérificateur est aussi de négocier des arrangements lors du contrôle sur place. Les tactiques de négociation sont diverses ; souvent, le vérificateur majore ses redressements pour mieux négocier l'accord avec l'entreprise vérifiée, en abandonnant ensuite une partie des rappels ou des pénalités.

On notera ici que l'analyse sociologique de la contrainte de rendement négociée informellement complète, et même corrige, l'analyse juridique traditionnelle (Lambert, 2003) de l'équilibre formel entre les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable. Le pouvoir de négociation des groupes sociaux et la capacité stratégique d'utilisation de la procédure fiscale ne sont pas identiques pour tous, sachant que la possibilité économique et/ou culturelle de recourir à un conseil fiscal n'est pas équitablement distribuée dans les catégories sociales. Il faut aussi tenir compte de la répartition géographique des services, du portefeuille de dossiers et bien sûr de la sélection des dossiers de contrôle fiscal. L'étude des méthodes de travail spécifie la mise en œuvre du droit fiscal sur le terrain de la sociologie de l'organisation : les catégories juridiques sont interprétées dans le cadre des schèmes de l'élaboration concrète des redressements qui structurent la négociation.

Quatre procédés rendent compte de la manière dont un vérificateur construit les redressements qui désignent la réalité organisationnelle de la fraude. Le premier, que l'on peut appeler mathématique, concerne la fraude sur recettes. Il vise plutôt les petites entreprises dont le chiffre d'affaires est reconstitué par le vérificateur à partir du dépouillement des achats revendus et d'un calcul de la marge réalisée. Cette construction favorise le vérificateur fiscal par son caractère quasiment scientifique lié à l'objectivité des chiffres. Toutefois, le dépouillement des données et la quantification de certaines informations sont délicats (par exemple les « offerts et la casse » dans un bar). Il nécessite d'employer plusieurs méthodes de reconstitution des recettes, ce qui n'est pas facile. La négociation se fonde donc sur ces questions. Le second procédé est directement juridique au sens où il renvoie, non pas au droit en général, mais à une violation indiscutable de la loi : le non-respect d'une formalité de délai ou de déclaration, des exclusions précises de la déduction de la TVA... Sa fréquence reste limitée en raison de la particularité de la fiscalité qui mêle des éléments de droit et de fait complexes à interpréter en raison de l'interventionnisme fiscal. Ce cas incarne la mission évidente du contrôle fiscal mais est parfois discuté par rapport à la légitimité des dispositions juridiques en cause, par exemple pour des manquements à des formalités. Le troisième schème de travail est dit gestionnaire car il consiste à apprécier les conséquences de la gestion de l'entreprise : en droit l'administration ne peut s'immiscer dans la gestion de l'entreprise qui est libre de ses décisions, mais elle peut en critiquer les conséquences. On trouve ici les cas des frais non conformes à l'intérêt de l'entreprise ou des actes anormaux de gestion. La force du modèle gestionnaire de vérification est moins évidente que les autres figures car il relève directement de la sphère de compétence de l'entreprise, et non pas seulement de l'expertise fiscale du vérificateur. Sa légitimité est fragile dans un contexte de valorisation économique et sociale de l'emploi. Il existe enfin des cas mixtes combinant plusieurs registres. Par exemple, la déduction d'une provision pour client douteux suppose que la perte soit probable (aspect juridique strict) et que les diligences du client défaillant soient épuisées (aspect gestionnaire).

Le vérificateur apparaît comme l'acteur central de l'organisation. On peut parler d'un métier, au sens sociologique du terme, notamment par la présence d'un contrôle des résultats et non de l'activité elle-même, d'un jargon spécialisé, d'une compétence d'expertise, d'une indépendance par rapport à la hiérarchie. Certes, la hiérarchie dispose de certains moyens pour encadrer le travail du vérificateur, à savoir : l'existence d'une réglementation formalisée dans les instructions, la possibilité

³⁰ Le contentieux est lourd à instruire et un vérificateur doit aussi conserver du temps pour les opérations de contrôle, de formation, de rédaction des rapports et pour sa vie personnelle.

de personnaliser les récompenses et sanctions³¹ en fonction des résultats, la valorisation culturelle³² du rôle du vérificateur. Mais le vérificateur maîtrise largement le processus de contrôle fiscal sur place (il est seul dans l'entreprise). Il se trouve dans une position d'échange sociologique (Homans, 1958) avec la hiérarchie organisationnelle. Il se soumet à la contrainte de rendement mais voit son expertise et la liberté d'organisation de son travail reconnues. Il maîtrise les informations et les résultats qui en découlent, tandis que son supérieur privilégie son rôle d'animation sur son rôle hiérarchique qui peut se manifester néanmoins par la notation et/ou l'évaluation.

Ainsi l'organisation du contrôle fiscal correspond à un modèle bureaucratique original par rapport à certaines analyses classiques (Leroy, 1994). Cette administration régaliennne ne répond pas à une rationalité strictement juridique consistant à appliquer mécaniquement la loi fiscale en utilisant des prérogatives de puissance publique. Elle marque les limites des approches structurelles. Les traits célèbres de la bureaucratie décrits par Max Weber (1971, p. 226) ont une certaine pertinence générale³³ : le statut de la fonction publique avec ses droits et obligations s'applique, la hiérarchie existe, la procédure fiscale est écrite et prévue dans un code spécial appelé livre des procédures fiscales, la compétence du vérificateur est à la fois technique et géographiquement définie. Comme on l'a vu, la fonction administrative d'Henri Fayol semble aussi caractériser certains aspects de l'organisation fiscale. Pourtant la logique de la décision ne se déduit pas de ces conceptions structurelles. Pour le contrôle fiscal, elle est à chercher dans le compromis entre le rendement et la négociation qui est mis en œuvre par un acteur essentiel, le vérificateur, qui a un rang peu élevé dans la hiérarchie officielle. Il existe aussi une forme de rationalité organisationnelle (celle du rendement négocié) qui s'oppose à l'idée d'une « anarchie organisée » modélisée par March et Olsen (March, 1991, p. 163).

De même, le modèle classique de la bureaucratie à la française de M. Crozier (1963 ; 1987, p. 98) s'applique mal au cas de l'administration fiscale française. Ce modèle comporte quatre traits généraux applicables à toute organisation et à tout pays : l'impersonnalité des règles, la centralisation des décisions, l'isolement de chaque catégorie hiérarchique et la pression du groupe sur l'individu, le développement de relations de pouvoir parallèles. Un trait culturel s'applique spécifiquement à la France selon Crozier, à savoir la peur des relations face à face. Or, les règles ne sont pas appliquées de manière générale et impersonnelle, mais sont adaptées au cas rencontré ; la décision dans le contrôle fiscal dépend plus de la négociation entre le vérificateur et le contribuable que de la hiérarchie : elle se joue lors du contrôle au sein de l'entreprise et non pas en fonction d'un processus centralisé comme dans le modèle de Crozier ; une forme d'évaluation existe par la mesure du rendement statistique³⁴ ; le vérificateur opère sur place face au chef d'entreprise et à son conseil (il ne craint donc pas les relations face à face). Il jouit d'une image d'expert, y compris dans l'utilisation de la procédure fiscale. Il y a bien un particularisme du métier de vérificateur³⁵. L'existence de la négociation rejoint en partie la théorie de « l'arrangement négocié » proposé par F. Dupuy et J.C. Thoenig (1985), tout en insistant sur d'autres dimensions comme celle du rendement, de l'expertise, du management culturel.

Ces résultats sont à mettre en perspective avec certains facteurs (potentiels) de changement. Comme on l'a vu, la mise en œuvre récente de la LOLF s'est concrétisée par l'inscription d'un objectif de « lutte contre la fraude grave » dont la portée réelle dépend de l'évolution de la logique décisionnelle du contrôle fiscal. De ce point de vue, le modèle français est à confronter avec la diffusion d'un modèle international de régulation administrative, en faveur des grandes entreprises du marché mondialisé, qui pourrait remettre en cause ses particularités.

³¹ En améliorant la notation ou l'évaluation, en majorant certaines primes, mais l'impact sur la carrière reste limité, tous les agents progressant (certes plus ou moins vite) dans les échelons par ancienneté.

³² Notion qui se réfère à l'approche culturelle des organisations de R. Sainsaulieu (1985, p. 11) : « ces professionnels (...) trouvent dans la richesse des compétences et des responsabilités de leurs fonctions le moyen constant d'affirmer leurs différences, de négocier leurs alliances, et leur reconnaissance sociale ».

³³ Chez Weber, les traits structurels sont reliés au processus historique de rationalisation (de type « rationnel-légal) de l'Occident. Cette fonctionnalité de la bureaucratie a une pertinence relative dans le cas de l'administration fiscale qui, on l'a indiqué, amalgame dans ses statistiques des situations de « fraude » très différentes.

³⁴ La bureaucratie fiscale n'est pas une organisation « incapable de se corriger en fonction de ses erreurs » (Crozier, 1963, p. 239) avec des « dysfonctions qui viennent de sa rigidité » (p. 250). On ne peut pas dire non plus que les vérificateurs « ne parviennent pas à imposer leurs idées » (p. 254).

³⁵ Dans *Etat modeste, Etat moderne*, Crozier confirme la pertinence de son modèle et note : « tout ce qui pouvait faire contrepoids, comme les particularismes du métier (...) s'est affaibli » (1987, p. 98).

2.3. La régulation administrative à l'aune du *new public management*

Sans procéder à une comparaison systématique³⁶, on s'appuiera sur le cas du contrôle des prix de transfert par l'administration (Sakurai, 2002) qui constitue un des enjeux les plus importants de la lutte contre l'évasion fiscale (et la fraude) dans le contexte actuel de la globalisation économique. Ce terrain offre une opportunité de comparer les formes nationales de régulation administrative. La régulation peut se définir comme une mise en compatibilité des enjeux et des priorités des acteurs et comme une dérivation des principes formels vers des règles opératoires d'action publique. Notre interprétation est que l'adaptation à la « mondialisation » est utilisée comme argument pour justifier la diffusion d'un mode coopératif de « régulation administrative » du contrôle des multinationales. Dans cette vision, la logique du contrôle fiscal est supposée s'adapter à l'efficacité du marché en appliquant avec souplesse la loi fiscale qui conduit à l'appréciation du bénéfice des groupes mondiaux.

Jusqu'ici trois formes de régulation administrative concrétisent la labellisation de la fraude ou de la légalité. Aux Etats-Unis, la régulation est conflictuelle car l'administration (*Internal Revenue Service*) tend à adopter une approche « agressive » des montages réalisés par les multinationales en matière de prix de transfert. Les inspecteurs américains sont évalués par leur hiérarchie par rapport aux redressements proposés (Sakurai, 2002, p. 183), ce qui est à rapprocher de la contrainte française du rendement statistique du contrôle fiscal. Mais, contrairement au cas français, la négociation semble plus difficile en raison d'une forte culture du contentieux : le juge se retrouve assez souvent en position d'arbitrer les litiges fiscaux, comme le montre le nombre de recours en matière de prix de transfert.

Au Royaume-Uni, la régulation administrative est coopérative selon une approche flexible. En matière de prix de transfert, des accords informels sont recherchés entre l'inspecteur chargé du dossier et les entreprises, ce qui tend à porter préjudice aux petites entreprises ne disposant pas des capacités suffisantes pour négocier avec l'administration. Au Japon, la régulation est hiérarchique (Sakurai, 2002, p. 187) en conformité avec la culture consensuelle de ce pays. L'administration est considérée comme placée dans une position statutaire prestigieuse : son pouvoir social est supérieur à celui des contribuables en général et des multinationales utilisant les prix de transfert en particulier. La négociation avec l'administration, socialement située au dessus des entreprises, est habituelle, alors que la saisine du juge apparaît encore contraire aux valeurs de la société japonaise qui considère le contentieux comme un signe de fraude fiscale. La régulation hiérarchique évite les conflits, mais fait obstacle aux adaptations interprétatives de la loi par le juge. La mise en œuvre de la loi fiscale suit les voies d'une structure administrative complexe et hiérarchisée qui génère des retards dans la décision. L'administration japonaise apparaît rétive au changement, interprète restrictivement les possibilités ouvertes par le droit fiscal, et est donc plutôt défavorable aux multinationales qui apparaissent soumises à sa position.

Le mode australien de régulation, appelée *responsive regulation* (Braithwaite, 2007), est cité comme la meilleure synthèse des pratiques internationales, sachant que la globalisation économique mine les différences entre les styles nationaux de régulation administrative. Elle apparaît comme un idéal à atteindre pour le *new public management*. En Australie, en 1997 une réforme a encouragé la coopération avec les contribuables et l'abandon par l'administration australienne des pratiques « agressives » de management, en distinguant deux étapes : celle de l'information, du dialogue, de la persuasion, de l'auto-régulation pour les contribuables qui veulent coopérer (Braithwaite, 2003, p. 4) ; celle de la stratégie punitive appuyée sur une échelle croissante des sanctions lorsque la stratégie coopérative échoue. La régulation coopérative (réactive), ou *responsive regulation* selon l'expression anglaise difficile à traduire, délaisse le management répressif par le « bâton » basé sur la menace et la coercition légale, car ce style de régulation est considéré comme inefficace, surtout face à la fraude complexe. Murphy (2004, p. 203) montre ainsi, à partir d'une étude de 2292 Australiens accusés de fraude fiscale, que le fait d'être maltraité par l'administration accentue la volonté de frauder en relation avec la baisse de confiance envers l'administration.

L'idée qui sous-tend la valorisation de la régulation coopérative est que les grandes entreprises nécessitent un mode de gestion spécifique. Il apparaît ainsi que plusieurs administrations réforment leur management pour adopter cette nouvelle forme de régulation du monde des affaires (Job, Stout, Smith, 2007) qui favorise ce que les marxistes appelleraient le grand capital. De même, l'adoption de structures organisationnelles spécifiques, à l'instar de la Direction des grandes entreprises mise en place en France en 2002, participe du même mouvement. Certes, les raisons de

³⁶ Les données disponibles sur ce sujet sont encore incomplètes, l'enquête citée de Sakurai s'appuie sur 55 entretiens (managers de multinationales, conseils fiscaux, autorités administratives).

cette réorganisation sont sérieuses, que l'on se réfère à la complexité des problèmes fiscaux soulevés par les groupes multinationaux, à la centralisation de leur gestion fiscale (mère et filiales) dans le pays de la mère, à la spécificité de certains de leurs régimes juridiques (comme la consolidation du bénéfice), ou enfin à leur importance pour les rentrées fiscales dans un contexte de déficit des finances publiques.

Néanmoins, la régulation coopérative pose la question de la relation éthique à établir entre l'Etat et le marché dans le domaine de la taxation. Ici, même s'il s'agit pour l'administration de mieux contrôler les stratégies d'optimisation fiscale des groupes multinationaux par cette nouvelle organisation, la solution tend à légitimer le droit à un traitement privilégié en faveur des acteurs économiques du capitalisme mondialisé. Dans le contexte de la globalisation économique, la régulation coopérative des grandes entreprises multinationales traduit la soumission, non pas aux normes de la loi fiscale, mais aux préceptes idéologiques du *new public management* qui affirme la supériorité du marché³⁷. Un parallèle peut être établi avec les nouvelles normes comptables internationales qui favorisent le capitalisme financier (Capron, 2005). On peut aussi citer le cas des réformes de la relation entre l'administration et le contribuable. Dans plusieurs pays, des voix s'élèvent (à juste titre) pour améliorer les droits du citoyen fiscal face à l'administration. Ces revendications s'appuient sur le mouvement de mesure de la performance publique qui pousse à demander des comptes aux administrations sur leur gestion. Force est de constater néanmoins que dans le cas du contrôle fiscal, ce type de réformes de la procédure fiscale profite surtout aux grandes entreprises qui disposent des meilleurs conseillers. Le lien avec les réformes des années 1980 est clair : après le passage du politique à l'administration (réduite par les privatisations), il s'agit aujourd'hui de réformer les bureaucraties par l'instauration d'un management de la performance (Leroy, 2007). Cette illusion managériale est bien illustrée en matière fiscale par la valorisation de l'optimisation fiscale (tax planning) qui en découle : sous prétexte de sécurité juridique encourageant les accords coopératifs entre les grandes entreprises et l'administration, l'évitement de l'impôt est justifié comme un élément stratégique de la performance des affaires conçue en réalité, non pas dans une logique économique, mais comme une course frénétique à l'amélioration des gains financiers des acteurs du capitalisme.

Conclusion

La modernisation de l'administration fiscale renvoie à un processus de changement bureaucratique polymorphe par la variabilité des contextes et par la pluralité des niveaux explicatifs. Dans le cas de la France, la fusion des diverses structures préexistantes s'est doublée d'une mutation pour s'adapter à un système fiscal devenu interventionniste et désormais basé sur des impôts synthétiques déclaratifs. Ce changement s'inscrit dans le référentiel modernisateur global d'après guerre. La deuxième mutation réalisée dans les années 1990 vise aussi une « modernisation » bureaucratique pour répondre à des enjeux européens, sociaux et de service public. La troisième étape récente introduit dans les objectifs organisationnels la logique de la performance instituée par la LOLF de 2001. Les indicateurs de performance marquent un certain progrès mais restent à améliorer pour réaliser une véritable évaluation des politiques fiscales. L'étude de ces réformes décisives est complétée par l'étude de cas relative au contrôle fiscal. Le contrôle fiscal est essentiel à la crédibilité du système déclaratif des démocraties. La procédure fiscale fait l'objet d'une dialectique de pouvoir où les prérogatives de l'administration se heurtent au mouvement d'amélioration des droits du citoyen vérifié. Les particularités de ce modèle bureaucratique par rapport aux analyses classiques s'expliquent par le polymorphisme de l'organisation du travail de vérification. La mesure statistique du rendement n'est pas sans rappeler l'entreprise privée, mais ne répond pas complètement à la rationalité juridique de la lutte contre la (grande) fraude. La négociation dépend d'un acteur dont le pouvoir est lié à l'expertise et à la maîtrise de l'information. Son rôle est valorisé même s'il ne se situe pas dans les échelons supérieurs de la hiérarchie.

L'analyse de la modernisation bureaucratique suppose de combiner différents niveaux d'analyse pour parvenir à une évaluation. Sans négliger les réformes structurelles, il convient de se centrer sur les rouages du fonctionnement organisationnel. En ce sens les nouveaux indicateurs de performance, comme les traditionnelles statistiques sur le nombre de déclarations gérées, le rendement du contrôle, etc., tendent à négliger les processus décisionnels. A l'inverse de l'administrateur, le chercheur doit construire cette distance critique à l'objet en ouvrant certaines « boîtes noires ». Ce travail est délicat lorsque la question et les résultats sont complexes et que certains changements sont récents comme c'est le cas ici. L'interprétation sur les perspectives

³⁷ En référence à la théorie de l'efficiency du marché (Tanzi, 1995) : cette théorie pousse à la baisse de la taxation du capital et des dépenses sociales.

comporte des limites. Les tendances mises au jour à partir du contexte international de la régulation administrative peuvent se modifier, et même s'inverser en raison des forces d'opposition qu'elles soulèvent.

Sous cette réserve, il nous paraît important de souligner les risques de la diffusion des préceptes libéraux du *new public management* appliqué à la gestion de l'impôt. La régulation coopérative du contrôle des grandes entreprises crée une inégalité incompatible avec le principe politique et social d'un « impôt-contribution » aux politiques publiques. La revendication d'un traitement privilégié des entreprises de la mondialisation délégitime la taxation redistributive des plus riches. Elle néglige le problème de la cohérence des politiques fiscales au niveau national, européen, et (même si l'échéance apparaît lointaine) mondial. Elle ignore la question de l'amélioration de la justice sociale du système fiscal. En prenant les habits de l'idéologie néo-libérale, la gestion par la performance administrative pourrait servir de prétexte à de nouveaux privilèges fiscaux. Or, on sait depuis Tocqueville (1986, p. 1006) que « l'inégalité d'impôt est la plus pernicieuse et la plus propre à ajouter l'isolement à l'inégalité ».

Bibliographie

- Abate, B.** (2003), « La réforme budgétaire : un modèle de rechange pour la gestion de l'Etat ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 82, p. 45-46.
- Aicardi, M.** (1986), *Rapport sur l'amélioration des rapports entre le citoyen et les administrations fiscales et douanières*, Paris, La documentation française.
- Backhaus, J.G.** (2004), « Joseph A. Schumpeter's Contributions in the Area of Fiscal Sociology: A First Approximation », *Journal of Evolutionary Economics*, vol. 14, n° 2, p. 143-151.
- Barilari, A., Bouvier, M.** (2004), *La nouvelle gouvernance financière de l'Etat : la LOLF*, Paris, LGDJ.
- Baylac, C.** (2002), *Le formalisme du droit fiscal*, coll. Finances Publiques, Paris, L'Harmattan.
- Beltrame, P., Musselin, C.** (1997), « La communication et l'administration des impôts », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 57, p. 12-23.
- Borne, D.** (1997), *Petits Bourgeois en révolte ? Le mouvement Poujade*, Paris, Flammarion.
- Braithwaite, V.** (2003), *Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Ashgate.
- Braithwaite, V.** (2007) « Responsive Regulation and Taxation: Introduction », *Law and Society*, vol. 29, n° 1, p. 3-10.
- Brennan, G., Buchanan, J.M.** (1977), « Towards a Tax Constitution for Leviathan », *Journal of Public Economics*, vol. 8, n° 8, p. 255-273.
- Buchanan, J.M., Tullock, G.A.** (1962), *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, University of Michigan Press, Ann Arbor.
- Burg, D.F.** (2004), *A World History of Tax Rebellions*, London, Routledge.
- Busino, G.** (1993), *Les théories de la bureaucratie*, Coll. Que Sais-je ?, Paris, PUF.
- Capron, M. et al.** (dir.), (2005), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, La Découverte.
- Cohen, E.** (1992), *Le colbertisme « high tech »*, Paris, Hachette.
- Consigny, P.** (1991), *Rapport sur les problèmes posés par l'abolition des frontières intracommunautaires*, Paris, Direction générale des impôts, octobre.
- Crozier, M.** (1963), *Le phénomène bureaucratique*, Coll. Points, Paris, Le Seuil.
- Crozier, M.** (1987), *Etat modeste, Etat moderne*, Paris, Fayard.
- DGI, Direction Générale des Impôts** (1990), *Nos principes d'action*, Imprimerie Nationale.
- Downs, A.** (1957), *An Economic Theory of Democracy*, New York, Harper.
- Drie, J.C.** (2005), *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, Paris, L'Harmattan.

- Dupuy, F., Thoenig, J.C.** (1985), *L'administration en miettes*, Paris, Fayard.
- Fayol, H.** (1963), *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod.
- Hoffmann, S.** (1956), *Le mouvement Poujade*, Paris, Armand Colin.
- Homans, G.C.** (1958), « Social Behavior as Exchange », *American Journal of Sociology*, 62, p. 697-706.
- IGF, Inspection Générale des Finances** (1999), « Mission d'analyse comparative des administrations fiscales », n° 98, mars.
- Job, J., Stout, A., Smith, R.** (2007), « Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation », *Law & Policy*, vol. 29, n° 1, January, p. 84-101.
- Kristensen, J.K., Groszyk, W.S., Bühler, B.** (2002), « L'élaboration et la gestion des budgets centrés sur les résultats », *Journal of Budgeting, OCDE*, vol. 1, n° 4, p. 5-37.
- La Martinière (de), D.** (1987), « L'évolution des structures de l'administration fiscale », in Isaia H., Spindler J. (dir.), *Histoire du droit des finances publiques*, vol.2, Paris, Economica, p. 518 et s.
- Lambert, T.** (2003), « Les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable dans le contrôle fiscal français », in Leroy M., *Fiscalité et évitement de l'impôt*, Coll. Finances Publiques, Paris, L'Harmattan, p. 111-122.
- Lambert, T.** (2005), « La direction générale des impôts », in *Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loïc Philip*, Paris, Economica, p. 423-434.
- Leroy, M.** (1993), *Le contrôle fiscal, Une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan.
- Leroy, M.** (1994), « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme "originale" de bureaucratie », *Revue française de science politique*, n° 5, octobre, p. 811-835.
- Leroy, M.** (2002), *La sociologie de l'impôt*, Coll. Que sais-je ?, Paris, PUF.
- Leroy, M.** (2003), « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, 2003, p. 213-244.
- Leroy, M.** (2005), « Essai de sociologie de la réforme fiscale », in M. Leroy (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal*, Paris, L'Harmattan, p. 73-95.
- Leroy, M.** (2007), *Sociologie des finances publiques*, Coll. « Repères », Paris, La Découverte.
- Mclure, M.** (2006), « The Fiscal Sociology of Gino Borgatta: Pareto, Extra-Economic Redistribution and Economic Growth », *Cambridge Journal of Economics*, n°30, p. 421-539.
- Mann, F.K.** (1943), « The Sociology of Taxation », *The Review of Politics*, vol. 5, p. 225-235.
- March, J.G.** (1991), *Décisions et organisations*, Paris, Les Editions d'organisation.
- Merton, R.K.** (1965), *Eléments de théorie et de méthode sociologique*, Paris, Plon.
- Mission RCB**, « Enquête sur les objectifs et les moyens de l'administration centrale du ministère de l'économie et des finances », Beisson, Paris, Archives du ministère, 1969-1971.
- Muller, P.** (1992a), « Entre le local et l'Europe, la crise du modèle français de politiques publiques », *Revue Française de Science Politique*, vol. 42, n° 2, avril, p. 275-297.
- Muller, P.** (dir.) (1992b), *L'administration française est-elle en crise?*, Paris, L'Harmattan.
- Murphy, K.** (2004), « The Role of Trust in Nuturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders », *Law and Human Behavior*, vol. 28, n° 2, p. 187-209.
- Niskanen, W.** (1971), *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago, Aldine Atherton.
- OCDE** (2002), « Transparence budgétaire. Les meilleures pratiques de l'OCDE », *Journal of Budgeting*, vol. 1, n° 3, p. 7-15.
- Philip, L.** (1986), « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 15, p. 119.

- Quermonne, J.L.** (1992), « La crise du modèle français d'administration et la modernisation de l'Etat », in Muller P. (dir.), *L'administration française est-elle en crise?*, Paris, L'Harmattan, p. 277-285.
- Sainsaulieu, R.** (1985), *L'identité au travail*, Paris, Presses de la F.N.S.P.
- Sakurai, Y.** (2002), «Comparing Cross-cultural Regulatory Styles and Processes in Dealing with Transfer Pricing», *International Journal of Law*, vol.30, p. 173-199.
- Sénat** (2005), « Les objectifs et indicateurs de la LOLF », *Rapport Arthuis*, n° 220.
- SFDF, Société Française de Droit Fiscal** (1989), *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Coll. « Université d'Orléans », Paris, PUF.
- Taylor, F.W.** (1990), « Direction des ateliers », in Vatin (F.), *Organisation du travail et économie des entreprises*, Paris, Les Editions d'Organisation, p. 27-138.
- Thoenig, J.C.** (1987), *L'ère des technocrates*, Paris, L'Harmattan.
- Thoenig, J.C.** (2005), « Territorial Administration and Political Control Decentralization in France », *Public Administration*, vol. 83, n° 3, p. 685-708.
- Tocqueville (de), A.** (1986), *L'Ancien régime et la révolution*, Paris, Laffont.