

GESTION & FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Fondée en 1921

FINANCES PUBLIQUES

- Les comptes de l'État
- La CDBF

FISCALITÉ

- Datamining et fraude fiscale

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

- le CHD

Rejoignez-nous
sur le site :
Flashez !



Anciennement La Revue du Trésor

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL

Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96

E-mail : gestionfipu@orange.fr

www.gestionfipu.com

**ADMINISTRATION**

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteurs en chef :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Rédacteurs en chef adjoints :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,
Jacques PÉRENNÈS, Jean-Luc PISSALOUX**COMITÉ DE RÉDACTION**

Bernard ADANS, René BARBERY,

Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,

Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,

Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,

Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,

Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,

Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,

Danièle MOUGINOT DE BLASI

Bernard NICOLAIEFF, Jacques PERREAULT,

Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,

Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,

Jacques SPINDLER, Claude SUIRE-REISMAN

Conception et mise en page : Feuilles de papier
03 81 87 67 52

Impression :

Imprimerie CHIRAT

Imprimé en FRANCE
en octobre 2014 - N° 201410.0358

Dépôt légal : Novembre 2014

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques

- La Revue - au capital de 25 000 €

CPPAP n° 0218T 82762

ISSN 1969-1009

ABONNEMENTS

6 numéros par an

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnement de janvier à décembre

Prix du numéro : 25 €

Les articles publiés dans La Revue n'engagent
que la responsabilité de leurs auteurs.

© Aux termes du Code de la propriété intellectuelle, toute reproduction ou représentation, intégrale ou partielle, de la présente publication, faite par quelque procédé que ce soit, sans consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite et constitue une contrefaçon sanctionnée par les articles L.335-2 et suivants du CPI.

FINANCES PUBLIQUES

— Comptes de l'État : l'entrée de la réforme comptable dans sa phase de maturité ...	4
David LITVAN / François TANGUY	
— Le secteur public : audit et certification des comptes	
Christian LIBÉROS / Philippe MASSONNAT / Philippe GATTA	14
— L'OLF et mesure de la performance	18
Florian MAUGARD	
— Regard sur l'activité et les décisions de la Cour de discipline budgétaire et financière depuis 2009	24
Christian CARCAGNO	
— Le réseau de la DGFiP et les aides aux entreprises	30
Éric BARBIER	

FISCALITÉ

— Le repérage de la fraude fiscale grâce au datamining	42
Cécile VANDAMME	
— Fiscalité locale et entreprises, rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de mai 2014	46
Jacques PÉRENNÈS	
— Actualités de la lutte contre la fraude	49
Jacques PÉRENNÈS	
— Fiscalité et pistes de réforme	55
Philippe LUPPI	
— Les bénéficiaires de la pragmatique révision de la valeur locative des locaux à usage commercial ou professionnel	67
Marie-Christine STECKEL-ASSOUÈRE	

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

— L'offre de service de la Direction régionale d'Île-de-France aux établissements publics nationaux	74
Alain CAUMEIL	
— Contrôle de gestion dans l'administration d'État : état des lieux et perspectives ..	81
Philippe LATASTE	
— Le contrôle hiérarchisé de la dépense	84
Gilles DESHAYES	

LES ÉCOLES DE FORMATION DU SECTEUR PUBLIC :

— Une formation rénovée, creuset de la culture commune	90
Direction générale des Finances Publiques	
Anne-Pascale SEILLAN-PETIT / Thierry CHASSAT	
— Diversifier les recrutements de l'ENM pour garantir la vitalité de la magistrature ..	95
Xavier RONSIN	
— La formation des cadres territoriaux	99
Vincent POTIER	

COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

— La loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : réflexions critiques sur une loi controversée ..	103
Vincent DUSSART	
— Observations sur l'autonomie financière des collectivités territoriales (1 ^{re} partie) ..	108
Joël BOUDINE	
— La réduction des déficits publics, quelle participation pour les collectivités locales ?	115
Les préconisations du Rapport Malvy-Lambert	
Benoît FLEURY	

COMPTABILITÉ

— La comptabilité générale par destination de la dépense ou l'information sectorielle dans les comptes de l'État	119
Frank MORDACQ	

ÉCONOMIE

— Le transport ferroviaire régional de voyageurs, quel(s) financement(s) pour quel(s) service(s) ?	126
Messaoud SAOUDI	
— Corriger les inégalités de patrimoine par l'impôt ? Une analyse du livre de	131
Thomas Piketty, <i>Le capital au XXI^e siècle</i>	
Grégoire LE BARS	

HISTOIRE

— L'invention de l'impôt sur le revenu en Russie	138
Natalia PLATONOVA	

INTERNATIONAL

— Les règles fiscales applicables aux principales organisations politiques aux États-Unis	145
Florent TESSON	

CHRONIQUE de jurisprudence financière

— La Cour des comptes ..	151
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE	

- La Revue -

Anciennement La Revue du Trésor

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL
 Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96
 E-mail : gestionfipu@orange.fr
 www.gestionfipu.com



SYNDICAT DE LA PRESSE
 ÉCONOMIQUE JURIDIQUE
 ET POLITIQUE

ADMINISTRATION

Responsible Editor :

Jacqueline ESCARD

Editors in chief :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Assistants chief editors :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,
 Jacques PÉRENNÉS, Jean-Luc PISSALOUX

EDITORIAL COMMITTEE

Bernard ADANS, René BARBERYE,
 Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,
 Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,
 Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,
 Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,
 Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,
 Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,
 Danièle MOUGINOT DE BLASI,
 Bernard NICOLAIEFF, Jacques PERREAU,
 Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,
 Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,
 Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Model : Feuilles de style
 03 81 87 67 52

Printing :

Imprimerie CHIRAT



Imprimé en FRANCE
 en octobre 2014 - N° 201410.0358

Legal deposit : November 2014

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
 - La Revue - with a capital of 25.000 €
 CPPAP n° 0218T 82762
 ISSN 1969-1009

SUBSCRIPTIONS

6 issues a year

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

Subscriptions take date as from January
 1st every year.

Price of the issue: 25 €

Articles in the Revue represent
 the authors' views only

© Partial reproduction or display of this publi-
 cation by any process without the consent of
 the author or his successors in interest is
 punishable as a criminal offense pursuant to
 Intellectual Property Code §§ L. 335-2 ff.

PUBLIC FINANCES

Public accounts: the accounting reform is now going into its maturity phase	4
David LITVAN / François TANGUY	
The public sector: auditing and certification of accounts	14
Christian LIBÉROS / Philippe MASSONNAT / Philippe GATTA	
Legislation governing public finance and performance measurement	18
Florian MAUGARD	
A glance at the activity and the decisions of the Budget and Finance Disciplinary Court since 2009	24
Christian CARCAGNO	
The Public Finances Directorate General network aids to firms	30
Éric BARBIER	

TAXATION ISSUES

Identifying tax fraud through data mining	42
Cécile VANDAMME	
Local taxation and firms, the report delivered in May of 2014 by the Conseil des prélèvements obligatoires (the national tax levy board)	46
Jacques PÉRENNÉS	
Recent developments in countering tax fraud	49
Jacques PÉRENNÉS	
Taxation and reform options	55
Philippe LUPPI	
The advantages of the pragmatic approach to re-pricing of rental value of commercial or professional premises	67
Marie-Christine STÉCKEL-ASSOUÈRE	

ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION

The service offer made by the Ile-de-France Regional Directorate to national public bodies	74
Alain CAUMEIL	
Management control in state administration: the present situation and prospects	81
Philippe LATASTE	
The hierarchical control of expenditure	84
Gilles DESHAYES	

PUBLIC SECTOR TRAINING SCHOOLS:

A renovated training, the crucible for the Public Finance Directorate General culture	90
Anne-Pascale SEILLAN-PETIT / Thierry CHASSAT	
Diversifying recruitment at the National School for Magistrates in order to ensure the judiciary vitality	95
Xavier RONSIN	
Training of executives for local authorities	99
Vincent POTIER	

LOCAL AUTHORITIES

Organic law n° 2004-758 of 29th July 2004 concerning financial independence of territorial communities: some critical thoughts about a controversial law	103
Vincent DUSSART	
Some remarks concerning financial independence of local authorities (Part One)	108
Joël BOUDINE	
Reduction of public deficits: how will local authorities participate?	115
The Malvy-Lambert Report recommendations	115
Benoît FLEURY	

ACCOUNTING

Destination of expenditure general accounts or segment information in public accounts	119
Frank MORDACQ	

ECONOMICS

Regional railway passenger transport: what type(s) of financing for what type(s) of service?	126
Messaoud SAOUDI	
Correcting wealth inequalities through taxation? An analysis of the book written by Thomas Piketty, <i>Capital in the XXIst century</i>	131
Grégoire LE BARS	

SOME HISTORY

The invention of income tax in Russia	138
Natalia PLATONOVA	

INTERNATIONAL TOPICS

Taxation rules applying to the main political organizations in the United States	145
Florent TESSON	

LEGAL financial developments

The French Cour des comptes	151
Stéphanie DAMAREY / Xavier VANDENDRIESSCHE	



Natalia PLATONOVA

Maître de conférences, National Research University Higher School of Economics à Moscou
Chercheuse associée à l'Institut de Recherches Historiques du Septentrion (IRHIS)
Université de Lille III

L'invention de l'impôt sur le revenu en Russie

Cet article se propose de retracer l'invention de l'impôt sur le revenu en Russie impériale. En procédant au démantèlement de l'archaïque système de capitation, le tsar Alexandre II ouvrit la voie à la modernisation de la fiscalité impériale, qui s'étala jusqu'au début du XX^e siècle. Durant cette période, plusieurs projets en vue d'introduire un impôt sur le revenu en Russie virent le jour, en suscitant de vifs débats au sein des milieux libéraux ; mais tous furent abandonnés pour une convergence de différentes raisons que nous allons préciser. Ainsi, il fallut attendre la Révolution de 1905 et la Première guerre mondiale pour voir se concrétiser cette réforme, qui fut promulguée par la loi du 6 avril 1916. Alors que le gouvernement s'apprêtait à implanter cet impôt novateur, les événements de 1917 vinrent bouleverser l'État et la société russes.

1. Sur l'histoire de l'income-tax et plus largement sur l'histoire de l'impôt sur le revenu en Europe, voir E. R. A. Seligman, *L'impôt sur le revenu*, Paris, M. Giard et E. Brière, 1913; T. Battaglini, *L'impôt général sur le revenu*, Paris, PUF, 1923; A. Plessis, « L'impôt des Français au XIX^e siècle, replacé dans une perspective européenne », M. Lévy-Leboyer, M. Lescure, A. Plessis (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, CHEFF, 2006, p. 13-49.

2. Les projets Poincaré en juin 1894, Doumer et Cochery en 1896, Peytral en 1898, Caillaux en 1900, Rouvier en 1903.

L'idée de l'impôt sur le revenu prit de l'ampleur avec le mouvement de réformes fiscales qui gagna sans précédent les pays européens depuis le milieu du XIX^e siècle, induisant de nouvelles réflexions sur la justice sociale et le pouvoir de taxation des États-nations¹. Au Royaume-Uni, l'income-tax était, depuis sa seconde introduction par Robert Peel en 1842, un impôt taxant tous les sujets et leurs revenus classés en cinq différentes catégories ou cédules. D'autres pays songèrent ensuite à établir un impôt sur le revenu afin d'améliorer le rendement de leurs systèmes fiscaux. Ainsi, cet impôt fut créé selon diverses modalités en Autriche en

1849, en Suède en 1861, en Italie en 1864 et aux Pays-Bas en 1893. Si le grand-duché de Bade et le royaume de Saxe furent les premiers, parmi les pays allemands, à l'expérimenter en 1848 et en 1874, en Prusse l'*Einkommensteuer* apparut comme un élément central d'un nouveau système de taxes mis en place par Johannes von Miquel en 1891. Il se caractérisait par la progressivité des taux et la déclaration des revenus du contribuable. En France, à partir de 1870, plusieurs propositions ou projets de loi en vue d'instaurer un impôt sur le revenu furent élaborés, mais en vain². Ce fut le projet porté par le ministre des Finances Joseph Caillaux que la Chambre des

députés approuva en 1909³. Mais le Sénat, craignant la mise en place d'« une inquisition fiscale », demeura hostile à cette innovation jusqu'à la Première guerre mondiale. Finalement, la loi du 15 juillet 1914 établit un impôt général sur le revenu et la loi du 31 juillet 1917 remplaça le système de « quatre vieilles »⁴ par la création de six impôts cédulaires sur les revenus⁵.

Pour des raisons qui lui étaient propres, la Russie tsariste tardait à se rallier à cette tendance générale. Pourtant, ici, plus que nulle part ailleurs, le système fiscal avait besoin de se mettre en harmonie avec son temps. C'est avec les réformes du tsar Alexandre II (1855-1881) s'attendant à démanteler l'archaïque impôt de capitation (*podušnaia podat'*) que s'ouvrit le débat sur la réforme fiscale. Dès lors, et jusqu'au début du XX^e siècle, plusieurs tentatives de moderniser la fiscalité impériale furent entreprises⁶. La faisabilité de l'impôt sur le revenu fut étudiée à plusieurs reprises, mais ces projets ne furent pas retenus. Pourquoi le pouvoir russe se refusait-il à recourir à l'impôt personnel et progressif sur le revenu alors que partout ailleurs il était considéré comme l'outil le plus moderne et capable de répondre

efficacement aux besoins financiers de l'État ? Si cette réforme fut longtemps repoussée, était-ce par un choix délibérément politique ou parce que la Russie n'était pas techniquement prête à accueillir un tel impôt ? Dans cet article, nous tenterons de répondre à ces questions, en cherchant à préciser, d'une part, le contenu des différents projets portant création de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, les débats qui les ont entourés au sein des milieux gouvernementaux russes entre la deuxième moitié du XIX^e siècle et 1917. Qui sont les auteurs de ces projets ? Comment analysaient-ils les problèmes financiers et fiscaux de l'Empire ? Quelle est la spécificité de l'invention de l'impôt sur le revenu en Russie ?

La réforme créant l'impôt sur le revenu en Russie mérite d'être analysée à la jonction de l'histoire politique et de l'histoire financière. Les structures et les pratiques fiscales de la monarchie russe, leur genèse, ainsi que leurs failles, peuvent être ainsi mieux appréhendées. Mais au-delà de ces aspects, elle est largement révélatrice des changements majeurs qui ont affecté de manière irréversible l'État et la société russe au début du XX^e siècle.

■ Les prémices

À la veille de la guerre contre la France napoléonienne, le comte Mikhaïl Speranski soumit à Alexandre I^{er} (1800-1825) un vaste plan de réorganisation des finances de l'État. Pour y parvenir, le manifeste du 11 février 1812 créa une Commission pour l'amortissement des dettes de l'État et ordonna, entre autres, la levée d'une contribution temporaire sur le revenu des propriétaires terriens⁷. Ces derniers étaient tenus de déclarer « sur l'honneur et la bonne foi » les revenus annuels de leurs domaines. Le taux de 1 % s'appliquait aux revenus allant de 500 à 2000 roubles, puis l'impôt montait de 2 % par chaque tranche de 2 000 roubles. Au-delà de 18 000 roubles, la progressivité fut limitée par un tarif proportionnel de 10 %. L'impôt fut mal accueilli par la noblesse et fut inefficace à cause de multiples fraudes, ce qui entraîna son abrogation en décembre 1819.

Durant sa brève existence, il n'eut pas d'incidence sur le système fiscal en vigueur, dont le pivot était la capitation depuis le XVIII^e siècle. La Russie fut alors le seul pays d'Europe à maintenir cet impôt jusqu'à la fin du XIX^e siècle, qui servit à financer

l'armée et l'administration, les deux principaux postes de dépenses de la monarchie. La capitation ne reposait pas sur les biens du contribuable, mais sur sa personne même, sans tenir compte de sa faculté contributive réelle. Elle frappait seulement les roturiers de sexe masculin dans les campagnes comme dans les villes; les nobles et le clergé en étaient exemptés. Le taux de l'impôt était déterminé d'après le nombre d'« âmes » inscrits sur les registres de recensement (*revizskie skazki*). Entre 1719 et 1857, il y eut dix recensements généraux. Pour contraindre les paysans à payer l'impôt, on appliquait une caution solidaire (*krugovaja poruka*) entre les membres de la communauté. Le problème des « âmes mortes », ainsi que d'autres prélèvements exigés en partie en argent et en partie en nature pour les travaux publics et l'administration locale, faisaient que la capitation leur était onéreuse⁸.

À son avènement au trône en 1855, Alexandre II décida de conduire des réformes pour moderniser le pays. Parmi ces réformes, l'affranchissement des serfs fut proclamé par le manifeste du 19 février 1861. Les

3. Pour plus de détails, voir J.-C. Allain, « Joseph Caillaux promoteur de l'impôt général sur le revenu », *Études et documents*, Paris, CHEFF, 1999, vol. 9, p. 165-181.

4. C'est-à-dire la patente, la contribution foncière, la contribution personnelle et mobilière et la contribution des portes et des fenêtres, qui fondaient la fiscalité française depuis la période révolutionnaire.

5. Sur la fiscalité, l'économie et la politique de la France de la Révolution au XX^e siècle, voir également J. Bouvier, J. Wolff (dir.), *Deux siècles de fiscalité française, XIX^e-XX^e siècles, Histoire, économie, politique*, Paris, Mouton Éditeur, La Haye, 1973, p. 226-262 ; N. Delalande, A. Spire, *Histoire sociale de l'impôt*, Paris, La Découverte, 2010.

6. Voir G. Boldyrev, *Podohodnyj nalog na Zapade i v Rossii* [L'impôt sur le revenu en Occident et en Russie], Leningrad, 1924 ; P. Gatrell, « The Russian fiscal State, 1600-1914 », B. Yun-Casalilla, P. K. O'Brien, F. Comín Comín (eds.), *The Rise of Fiscal States: A Global History, 1500-1914*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012, p. 191-212 ; R. H. Gorlin, « Problems of tax reform in Imperial Russia », *The Journal of Modern History*, (49/2) 1977, p. 246-265 ; Y. Kotsonis, « Face-to-face : The state, the individual, and the citizen in Russian taxation, 1863-1917 », *Slavic Review*, (63/2) 2004, p. 221-246 ; V. N. Zakharov, J. A. Petrov, M. K. Shatsillo, *Istorija nalogov v Rossii IX – načalo XX veka* [L'histoire des impôts en Russie, IX^e - début du XX^e siècle], Moscou, Rossopen, 2006.

7. *Polnoe sobranie zakonov Rossijskoj imperii* (plus loin- PSZ) [Collection complète des lois de l'Empire russe], 1^{re} éd., St.-Petersbourg, 1830, t. 23, n° 24992, §27-29, annexe, p. 191-193.

8. Voir E. V. Anisimov, *Podatnaja reforma Petra I: Vvedenie podušnoj podat' v Rossii 1719-1728* [La réforme fiscale de Pierre I^{er} : l'introduction de la capitation, 1719-1728], Leningrad, Nauka, 1982 ; N. V. Platonova, « L'impôt de capitation en Russie impériale », *Gestion & Finances publiques*, (2) 2010, p. 164-166.

organes de self-gouvernement local (les zemstvos) furent créés en 1864. Il était aussi nécessaire de réformer les finances de l'État, dont la situation était désastreuse après la guerre de Crimée (1853-1856). Dès 1859, fut instituée une commission spéciale afin de réformer le système d'imposition. L'oukase définissant ses attributions indiquait que le tsar souhaitait mettre en place une fiscalité plus équitable et efficace et soulager la situation des paysans. La commission se mit donc à l'étude de propositions en vue de substituer la capitation par un ou plusieurs impôts réels.

En 1862, le comte Piotr Valuev, directeur d'un département au Ministère des Domaines impériaux, qui participa à l'élaboration de la politique réformatrice du tsar, y fit parvenir un projet visant à supprimer la capitation en faveur d'un impôt sur le revenu. Il devait s'imposer à tous les sujets, à l'exception des paysans, du clergé et des individus possédant le revenu annuel inférieur à mille roubles. L'impôt aurait été progressif, allant de 2% pour les revenus de 1 000 à 3 000 roubles jusqu'à 5% pour les revenus dépassant 15 000 roubles par an. La commission fiscale émit un rapport défavorable sur le projet, en concluant que l'établissement de l'impôt sur le revenu était prématuré pour la Russie de l'époque. Dans les faits, elle cherchait à éviter un mécontentement des propriétaires fonciers, le pilier du régime, s'ils devaient renoncer à leurs privilèges fiscaux et qu'on considérait comme une « partie lésée » après la réforme de l'abolition du servage.

En 1863, les travaux de la commission aboutirent à la décision d'affranchir les bourgeois de la capitation en contrepartie d'une taxe sur la propriété immobilière urbaine⁹. La capitation fut maintenue pour la paysannerie. Toutefois, ses tarifs furent gradués suivant les localités et en 1869 les communautés paysannes de moins de 40 « âmes » furent exemptées de la responsabilité collective dans le paiement de l'impôt. Puis, à partir de 1875, une partie des prélèvements pour les besoins locaux fut substituée par un impôt foncier, lequel frappait les terres aussi bien des paysans que des seigneurs. Le ministère des Finances fixait la part de chaque province (*gubernia*) dans le total de l'impôt conformément à la superficie et la qualité des terres, tandis que les zemstvos se chargeaient de sa répartition entre les districts et les contribuables.

Durant ces années de « grandes réformes », les zemstvos et les intellectuels libéraux, ainsi que les démocrates révolutionnaires furent particulièrement sensibilisés à la question fiscale. Ils prônaient le principe d'égalité fiscale et l'instauration de l'impôt sur le revenu. Cependant, le pouvoir impérial n'envisageait pas une réforme fiscale d'envergure pour des considérations aussi bien économiques que politiques. Il craignait qu'en perdant leur immunité fiscale, les propriétaires nobles ne cherchassent à obtenir une compensation politique¹⁰.

“ Cependant, le pouvoir impérial n'envisageait pas une réforme fiscale d'envergure pour des considérations aussi bien économiques que politiques. ”

En effet, la critique des zemstvos de la politique fiscale de l'État s'articula avec leurs attentes politiques. Ces assemblées, élues au suffrage censitaire et chargées d'administrer les affaires locales, comme l'assistance publique, l'instruction primaire ou l'entretien de la voirie, servirent aussitôt de pôle de ralliement à la noblesse libérale, qui aspirait à la modernisation politique de la Russie tsariste. Leurs membres réclamaient l'élargissement des compétences et la création d'un office central des zemstvos,

ébauche dans leur esprit d'une représentation nationale. Ils demandaient à être associés au travail gouvernemental, à consentir à l'impôt et à veiller au maniement des deniers publics par l'administration impériale. Ces revendications furent perçues par le tsar comme l'expression d'une opposition. Malgré toute l'ampleur de son œuvre réformatrice, Alexandre II ne songeait pas à renoncer au pouvoir autocratique et à mettre en place un régime représentatif.

La reconstruction de la fiscalité impériale fut poursuivie sous les ministériats des Finances de Nikolai Bunge (1881-1887) et de Sergueï Witte (1892-1903). Bunge convainquit Alexandre III, couronné en 1881 après l'assassinat de son père, en lui exposant son projet d'abolir la capitation par étape à travers l'empire. Cette réforme entra partout en application entre 1884 et 1887, sauf en Sibérie où l'impôt sur « les âmes » perdura jusqu'en 1899. La perte des recettes qui en découlait pour le Trésor devait être compensée par l'augmentation des droits de douane et des autres taxes. D'autre part, Bunge parvint à créer, en 1885, deux nouvelles taxes, au risque d'être impopulaire parmi les classes aisées de la société : celle portant sur les bénéfices provenant de l'industrie et du commerce et celle taxant de 5% le revenu tiré des valeurs mobilières¹¹. L'un des enjeux majeurs de la

9. PSZ, 2^e éd., t. 38, n° 39119.

10. Voir V. G. Tchermukha, *Vnutrennjaja politika carisma s serediny 50-h do načala 80-h gg.* [La politique intérieure du tsarisme russe entre les années 1850 et le début des années 1880], Leningrad, Nauka, 1978.

11. Voir N. I. Anan'ich, « K istorii otmeny podušnoj podatki v Rossii » [À propos de l'abolition de la capitation en Russie], *Istoričeskie zapiski*, (94) 1974, p. 183-212, et « K istorii podatnyh reform 1880-h godov » [À propos des réformes fiscales des années 1880], *Istorija SSSR*, (1) 1979, p. 159-173; V. L. Stepanov, N. Kh. Bunge. *Sud'ba reformatora* [N. Kh. Bunge. Le destin d'un réformateur], Moscou, Rosspen, 1998.

politique économique et financière menée par Witte était de promouvoir l'industrialisation de la Russie. En 1895, l'étalon d'or fut établi à la base du système monétaire. En 1898, un règlement remania la réglementation sur la fiscalité commerciale et industrielle afin de l'adopter au nouveau contexte économique du pays¹². De plus, Witte créa un impôt sur les appartements en 1893, lequel visait à cibler les habitants qui échappaient jusqu'alors aux impôts sur les propriétés, mais qui disposaient de revenus suffisants pour se loger confortablement dans les villes : les fonctionnaires, les avocats, les médecins, etc. L'impôt était assis sur les prix de location des appartements relevés sur les déclarations des propriétaires des immeubles. À ces fins, les villes russes étaient divisées en cinq classes, étalonnées selon la valeur des appartements.

Ces réformes rompirent l'immobilisme du système fiscal russe, en l'amenant à évoluer vers une fiscalité plus moderne basée sur des impôts frappant la richesse selon les signes extérieurs. Mais il faut toutefois noter un important déséquilibre entre les deux masses fiscales dans le budget impérial. Le rendement des contributions directes stagnait (il ne représentait plus que 8% des revenus ordinaires de l'État au début du XX^e siècle), alors que le produit des taxes indirectes et des monopoles d'État ne cessait de s'accroître. Sur ce point, les finances de la Russie se distinguent nettement de la plupart des pays occidentaux, dont les gouvernements se préoccupaient de développer la fiscalité directe, notamment en adoptant l'impôt sur le revenu. La monarchie russe tirait alors l'essentiel de ses revenus des taxes indirectes, de l'exploitation d'un vaste réseau ferroviaire et du monopole sur la vente de la vodka rétablie par Witte en 1894. Ce monopole fournit à lui seul près d'un quart du revenu global de l'État : 52 millions de roubles en 1897, 899 millions en 1913¹³. En relevant son importance particulière dans les finances de l'État, certains contemporains reprochaient au pouvoir d'alcooliser le peuple, en qualifiant son budget de « budget de l'ivresse ».

L'idée d'introduire l'impôt sur le revenu n'était pas enterrée pour autant. À la veille de la guerre russo-turque de 1877-1878, Mikhaïl Reutern avertit le tsar dans un mémoire que ce conflit porterait un coup d'arrêt certain aux réformes et affecterait lourdement les finances publiques. Alexandre II s'obstinait. Le ministre des Finances voulut remettre sa démission, mais à la demande du souverain il resta à son poste jusqu'à la fin de la guerre. Pour financer les opérations militaires, le gouvernement n'exclut pas, notamment, l'établissement

d'un impôt sur le revenu en tant qu'expédient extraordinaire.

En s'inspirant de l'exemple de l'*income-tax* britannique, ce projet envisageait d'imposer séparément les différentes catégories de revenus des contribuables, mais leurs montants étaient ensuite additionnés en une somme qui fut répartie en 25 classes et affectée d'une taxe de 0,5 à 3%. Les deux premières classes, représentées par les paysans, le clergé, les femmes et les militaires, furent exemptées. Les revenus de 200 à 300 roubles formaient la 3^e classe et étaient taxés à 2 roubles et 50 kopecks et, ainsi de suite, jusqu'à la 25^e classe avec les revenus à partir de 60 000 roubles¹⁴. Les propriétaires fonciers devaient déclarer la moyenne de leurs revenus nets durant les trois dernières années. Pour les industriels, les commerçants et les artisans, le tarif fut fixé selon le prix du loyer des boutiques, ateliers et usines. L'impôt payé par les fonctionnaires aurait porté sur les trois quarts du montant annuel de leurs salaires. Le Comité des ministres n'adopta pas le projet, en lui préférant de recourir aux emprunts extérieurs et à la nouvelle émission de billets de crédit, pour le montant total de près de 900 millions de roubles.

En 1891-1892, pour atténuer les répercussions de la crise agricole et augmenter les revenus de l'État, le ministère des Finances songea à nouveau à instituer l'impôt sur le revenu. Cette fois, il prenait la forme d'un impôt global et progressif sur le revenu selon le modèle prussien. Le taux de 1% s'appliquait aux revenus de 1 000 à 2 000 roubles et augmentait de 0,1% à jusqu'à 4% par tranche de mille roubles. Consultés sur le projet, les autres ministres et les chambres de trésor provinciales s'y opposèrent avec un flot d'arguments. Le ministre de la Guerre Piotr Vannovski déclara qu'il ne fallait pas s'exposer à l'influence des expériences étrangères : « *Les États occidentaux sont parvenus à créer l'impôt sur le revenu grâce à l'opinion publique et à un niveau plus élevé de l'instruction parmi la population. À cet égard, en Russie la population était peu instruite et n'avait aucune notion de devoir public* »¹⁵. D'autres contestaient que l'impôt sur le revenu pût être productif en Russie : « *Il n'y avait ici que des paysans qui formaient une majorité de pauvres contribuables, tandis que les petits capitaux abondaient dans le commerce et l'industrie [...] C'est pourquoi la productivité de l'impôt s'en trouverait peu considérable* ». L'impôt sur le revenu était même présenté comme un danger économique, qui risquait de restreindre l'esprit d'entreprise, de décourager la production et de provoquer la fuite des capitaux du pays. Une autre objection, et non

12. Voir L. Bowman, "Russia's first income taxes: the effects of modernized taxes on commerce and industry, 1885-1914", *Slavic Review*, (52/2) 1999, p. 256-282.

13. *Ežegodnik Ministerstva finansov za 1869-1916 gg.* [Almanach du Ministère des Finances, 1869-1916], St.-Petersbourg, 1969-1917 ; J. N. Chebal'din, « Gosudarstvennyj budget Rossii v načale XX veka » [Le budget de l'État en Russie au début du XX^e siècle], *Istoričeskie zapiski*, (65) 1959, p. 163-164.

14. *Istoričeskaja spravka po voprosu o vvedenii podohodnogo naloga v Rossii* [Note historique sur l'introduction de l'impôt sur le revenu en Russie], St.-Petersbourg, Tip. Sojkina, 1892, p. 11-16.

15. *Ibid.*, p. 30.

la moindre : l'impôt sur le revenu serait difficile à réaliser techniquement. Le procédé de la déclaration fiscale fut à cet égard l'objet de toutes les méfiances. On ne croyait pas les contribuables russes capables de préparer eux-mêmes leurs déclarations et d'indiquer exactement leurs revenus. Par ailleurs, il serait difficile de connaître la réalité et la structure des revenus de la population sans des outils de contrôle et de statistique économique élaborés. « *Les industriels et les commerçants n'hésiteraient pas à frauder sur la déclaration*

des revenus et voudront compenser l'accroissement de leur charge fiscale sur les consommateurs par la hausse des prix ». Cela étant, l'administration ne pourrait asséoir l'impôt qu'avec un cortège d'enquêtes, lesquelles risquaient d'entraîner des contentieux et seraient forcément « *une intrusion vexatoire et inquisitoriale* » dans la vie privée. Ces avis défavorables ne permirent pas de donner suite à ce projet. Il fallut donc attendre les années charnières de 1905 à 1917 pour voir se concrétiser la réforme sur l'impôt sur le revenu en Russie.

La Révolution de 1905 et la question fiscale

La Révolution de 1905 donna toute son acuité à la question fiscale. Les opposants à l'autocratie, qui réclamaient sa transformation en régime constitutionnel, avaient en vue le renouveau de la société russe et dénonçaient des inégalités sociales et fiscales dans le pays. En effet, le poids de l'impôt continuait à tomber principalement sur la paysannerie. Ayant été soumis à l'impôt foncier à de faibles taux, les propriétaires fonciers conservaient réellement leur situation de privilégiés. On ajoutera à cela que l'Empire russe connut des disparités dans la fixation des impôts entre les différents territoires qui le composaient. Par exemple, au Royaume de Pologne, privé de son autonomie financière après l'insurrection de 1863, on pratiquait des taux d'imposition plus élevés que dans le reste du pays.

En mars 1905, confronté aux difficultés financières engendrées par la guerre contre le Japon (1904-1905) et aux tensions sociales montantes, Nicolas II décida de réunir une commission pour étudier la possibilité d'introduire l'impôt sur le revenu en Russie. Présidée par l'adjoint du ministre des Finances, Nikolai Kutler, elle comprenait le trésorier général, le directeur de la Banque d'État et également les représentants de la science économique et financière russe : I. Kh. Ozerov, L. V. Khodski, M. Bogolepov, M. I. Friedmann et P. P. Migulin. Ainsi, du point de vue de Piotr Migulin, professeur de droit financier à l'Université de Kharkov, il était temps de transformer de fond en comble la fiscalité russe. À cette fin, il proposait, à l'instar de ce qu'on a vu en Prusse, de transférer les impôts réels du budget de l'État vers des budgets locaux et en même temps de créer un impôt sur le revenu avec des taux élevés. Cela pourrait rapporter à l'État près de 50 millions de roubles par an d'après ses estimations¹⁶. Néanmoins, les membres de la commission se rangèrent à l'avis plus prudent d'Ivan Ozerov¹⁷, qui proposait plutôt

de juxtaposer l'impôt sur le revenu au système d'imposition en vigueur.

Le Département des contributions directes du Ministère des Finances prépara sur cette base un projet de réforme. Une commission interministérielle fut ensuite réunie, en mars 1906, pour l'examiner. Le barème de l'impôt fut fixé de 0,7 à 5 % pour les revenus allant jusqu'à 100 000 roubles, après quoi il devenait une taxe proportionnelle de 5 %. La proposition d'Ozerov de varier le minimum du revenu imposable selon les différents territoires fut écartée. La commission ne retint pas non plus l'objection émise par la Direction de l'Agriculture en vue d'appliquer le nouvel impôt aux seuls revenus tirés de la mise en location des terres, tout comme celle qui cherchait à exempter les entreprises par actions sous prétexte qu'elles payaient déjà une taxe sur les bénéfices.

L'un des moyens de vérifier la sincérité des déclarations des revenus des contribuables et de lutter contre la fraude était d'ouvrir à l'administration fiscale l'accès aux renseignements bancaires. Cette question fut longuement débattue lors de réunions spéciales, où les grands banquiers furent également conviés. Ceux-ci insistèrent naturellement sur le maintien du principe du secret bancaire. S. S. Khrulev (Banque internationale) ne manqua pas de rappeler que dans de nombreux pays européens la situation financière des clients ne pouvait être révélée par les banques que dans le cadre d'une procédure judiciaire. A. F. Mukhin (Banque de commerce Volga-Kama) craignait que les sujets ne préférassent déposer leurs fonds dans des banques étrangères, si la confidentialité de leurs opérations n'était pas assurée en Russie. Afin de lever ces réticences, le ministre des Finances suggéra de permettre aux services qui auraient en charge la gestion de l'impôt sur le

16. Voir P.P. Migulin, *Nastojaščee i buduščee russkikh finansov* [L'avenir et le présent des finances russes], Kharkov, 1905 ; ses articles « *Finansovaja reforma* » [La réforme financière] et « *K voprosu o podohodnom obloženii* » [À propos de l'impôt sur le revenu], publiés en 1910 dans les numéros 43 et 47 de l'hebdomadaire *Economist Rossii* [L'Économiste de la Russie], dont il fut rédacteur de 1909 à 1917.

17. Ivan Ozerov (1869-1942) était professeur de droit financier à l'Université de Moscou, un économiste et spécialiste apprécié et reconnu de la question fiscale de son époque. Il fut l'auteur de deux dissertations de thèse : l'une portant sur l'*income-tax* et la société en Grande Bretagne (*Podohodnyj nalog v Anglii. Ekonomičeskie i obščestvennye uslovija ego suščestvovanija*, Moscou, 1898) et l'autre sur l'évolution de la fiscalité directe en Allemagne au XIX^e siècle (*Glavnejšie tečenija v razvitii prjamoego obloženija v Germanii*, Moscou, 1900). En 1909, Ozerov fut élu pour représenter les universités et l'Académie des sciences au Conseil d'État. À partir de 1911, il faisait partie du conseil de direction de la Banque russo-asiatique.

revenu d'obtenir des renseignements auprès des banques dans certains cas ou en réponse à une demande spécifique.

En 1906, le gros industriel et banquier Pavel Riabuchinski proposa au comité de la Bourse de la ville de Moscou de réaliser des enquêtes statistiques auprès des entreprises situées dans la Russie centrale. À l'issue de ces enquêtes, un mémoire critique sur le projet fut adressé au ministère des Finances et largement diffusé dans la presse. En effet, les milieux d'affaires se plaignaient de l'accroissement du poids fiscal et s'estimaient être défavorisés par rapport à d'autres groupes de contribuables, en premier lieu face aux propriétaires terriens qui avaient même bénéficié, en 1896, à l'occasion du couronnement de Nicolas II, d'une réduction de moitié de l'impôt foncier pour dix ans. Par conséquent, ils suggéraient que la réforme destinée à introduire l'impôt sur le revenu devait nécessairement s'accompagner de la modification des règlements existants sur la taxation des activités industrielles, commerciales ou artisanales. Cette position fut adoptée par la Société des industriels et des fabricants de Saint-Petersbourg et par le Congrès des représentants de l'industrie et du commerce en 1907¹⁸.

Le 23 février 1907, le projet de loi sur la création de l'impôt sur le revenu fut déposé à l'approbation des assemblées représentatives : la Douma (ou « chambre basse »), instaurée après la Révolution de 1905 sur un suffrage indirect et censitaire, et le Conseil d'État (ou « chambre haute ») composé des membres nommés par le tsar. Aussi bien la première (mai-juillet 1906) que la deuxième (février-juin 1907) assemblées furent dominées par des groupes hostiles au pouvoir tsariste. La deuxième Douma aurait certainement pu approuver le projet, si elle n'avait pas été dissoute par Nicolas II. Suite à la modification de la loi électorale le 3 juin 1907, la troisième fut convoquée en novembre. Elle eut pour noyau les propriétaires fonciers et la bourgeoisie d'affaires, qui formaient le « Parti du 17 octobre » (les « Octobristes ») et divers groupes de droite. Les constitutionnels-démocrates, dits « Cadets », et les travaillistes représentaient l'opposition. Les sociaux-révolutionnaires, ayant décidé de la boycotter, furent absents de la Douma. Toutefois, la majorité de cette assemblée se montra peu enthousiaste à l'idée d'instaurer l'impôt sur le revenu en Russie. L'examen du projet resta en suspens jusqu'à la fin de sa législature en 1912.

■ La guerre de 1914-1918 et l'impôt sur le revenu

Déclenché par l'attentat perpétré, le 28 juin 1914, contre l'archiduc François-Ferdinand à Sarajevo, le conflit austro-serbe se transforma bientôt en une guerre mondiale, qui causa plus de morts et de destructions matérielles qu'aucune autre guerre ne fit auparavant. À la faveur de cette crise, la Russie tsariste entendait, en se portant au secours de la Serbie, s'opposer à l'influence de l'Autriche-Hongrie dans les Balkans. Confortée par l'alliance franco-russe, réaffirmée à l'occasion du voyage en Russie du président de la République, Raymond Poincaré, le 20 juillet 1914, la Russie annonça en juillet une mobilisation générale, à laquelle l'Allemagne riposta en lui déclarant la guerre.

La situation financière de la monarchie russe se dégrada face à l'explosion des dépenses militaires. En 1915, sous la pression financière accrue, la quatrième Douma (novembre 1912- février 1917) reprit, entre autres, l'examen du projet portant sur l'institution de l'impôt sur le revenu. Avant de le soumettre au vote, les adversaires et les par-

tisans de cet impôt s'affrontèrent durant quatre séances¹⁹.

Nikolaï Pokrovski, directeur du Département des Contributions directes depuis 1904, se rendit plusieurs fois à la commission financière de la Douma et prit la parole devant son assemblée générale pour clarifier les enjeux de la réforme. Sur cela, il rédigea également plusieurs articles dans l'hebdomadaire officiel *Vestnik finansov, trgovli i promyšlennosti* (Le Courrier des finances, du commerce et de l'industrie), rassemblés dans un livre intitulé « À propos de l'impôt sur le revenu » paru en 1915. Il tint à expliquer que cette réforme « n'était ni quelque chose d'inattendue, ni une réponse du gouvernement aux pressions de l'opposition [...] C'était une conséquence inéluctable de l'évolution du système fiscal »²⁰. Les députés conservateurs, en minorité, s'opposèrent à la mise en place de l'impôt sur le revenu pour les raisons déjà évoquées précédemment. En revanche, les « Octobristes » modérés, le Bloc des progressistes, les Cadets et les socialistes l'approuvaient.

18. Voir A. N. Bokhanov, « Vopros o podhodnom naloge v Rossii i krupnaja buržuazija (konec XIX v. – načalo XX v.) » [L'impôt sur le revenu et la grande bourgeoisie d'affaires en Russie à la fin du XIX^e et au début du XX^e siècle], *Istoričeskie zapiski*, (114) 1986, p. 286-289.

19. Sur le détail de ces discussions, voir *Gosudarstvennaja Duma. Četvertyj sozyv. Stenografičeskie otčety* [Les comptes rendus sténographiés des séances de la quatrième Douma d'État], St.-Petersbourg, 1915 (les séances des 11-14 et 25 août 1915).

20. N. N. Pokrovski, *O podhodnom naloge* [À propos de l'impôt sur le revenu], Petrograd, 1915, p. 140.

La création de l'impôt sur le revenu se justifiait à leurs yeux non seulement par les nécessités financières, mais aussi par le souci d'apporter de l'équité et de la justice dans la fiscalité impériale. Le vote en faveur du projet intervint à la séance du 28 août 1915, au moment même où l'armée russe subit une offensive des Allemands, qui leur permit d'occuper notamment la Pologne.

Le Conseil d'État procéda à l'examen du projet à partir de février 1916²¹. Les adversaires de l'impôt

sur le revenu y renouvelèrent leurs objections. Ils avançaient que dans le contexte de guerre, de l'inflation et de la récession économique que connaissait le pays les résultats financiers du nouvel impôt seraient incertains. Le comte A. A. Bobrinski s'opposa à la progressivité de l'impôt, laquelle serait, selon lui, « *le premier pas vers la suppression de la grande propriété*

en Russie ». Parmi les partisans de l'impôt sur le revenu, on peut citer le président du Conseil d'État lui-même A. N. Kulomzin, le comte V. N. Kokovtsov, les conseillers d'État M. M. Kovalevski, S. D. Sazonov et N. S. Tagantsev. Dans leurs rapports, le ministre des Finances Piotr Bark et Pokrovski, fraîchement promu au poste de contrôleur général de l'Empire, pointaient du doigt le manque de souplesse et d'efficacité du système d'impôts en vigueur pour faire face à l'accroissement des charges de l'État. En mars 1916, la commission de conciliation fut créée pour lever les divergences subsistant sur le projet entre le Conseil d'État et la Douma. Après quoi, le projet fut soumis à la sanction du tsar et devint loi le 6 avril 1916.

Selon les termes de cette loi, l'impôt sur le revenu était à charge de toute personne physique ou toutes sortes d'entreprises ou sociétés résidant en Russie. L'empereur et les membres de sa famille en furent exemptés. L'impôt portait sur l'ensemble des revenus annuels des contribuables de quelque nature qu'ils fussent. Il s'agissait du revenu net, c'est-à-dire déduction faite des frais et

dépenses pour l'installation commerciale et l'amortissement des entreprises, la gestion des récoltes et les pertes dues aux accidents climatiques, les cotisations pour les assurances, les donations et les legs de bienfaisance. Les taux étaient calculés à partir d'un barème de 0,7 % (pour les revenus de 850 à 1 400 roubles) jusqu'à 12%. La tranche de revenus supérieurs à 400 000 roubles fut affectée d'un taux de 12%, puis d'un supplément de 1 250 roubles pour chaque excédent de 10 000 roubles du revenu.

Les bureaux à composition mixte, comprenant des fonctionnaires désignés par le ministre des Finances et des représentants des zemstvos et des contribuables, avaient pour tâche de collecter des déclarations. Pour vérifier les montants des revenus déclarés par les contribuables, ils pourraient se servir des documents produits par diverses administrations. Ainsi, les banques et les entreprises étaient tenues de fournir les listes de leurs clients et actionnaires. Les déclarations frauduleuses furent sanctionnées d'une amende. Mais le pouvoir d'investigation et de contrôle de ces bureaux restait limité, étant donné que le principe du secret professionnel n'était pas levé. Une taxation d'office était prévue en cas d'absence de déclaration. Les contribuables pouvaient contester les taux d'imposition qui leur étaient fixés devant les chambres de trésor et le ministère des Finances ; le Sénat statuait en dernier ressort.

La particularité du nouvel impôt est qu'il apparut en Russie à titre complémentaire aux impôts déjà existants. La réforme de 1916 n'a donc pas entraîné une refonte complète de la fiscalité russe. Néanmoins, on ne saurait réduire son importance à être seulement destinée à servir au financement de la guerre. L'introduction de l'impôt sur le revenu constitue l'aboutissement de la modernisation de la fiscalité russe, dont les enjeux étaient à la fois politiques, économiques et sociaux et qui dévoile les limites du régime tsariste. Comme le souligne Yanni Kotsonis²², elle promettait de mettre non pas les ordres et les communautés mais bien l'individu et citoyen face à l'État, en le poussant à modifier ses conceptions et techniques fiscales. Sa mise en application fut cependant empêchée par les événements qui ont conduit au changement du régime politique en 1917. ■

“ La particularité du nouvel impôt est qu'il apparut en Russie à titre complémentaire aux impôts déjà existants. La réforme de 1916 n'a donc pas entraîné une refonte complète de la fiscalité russe. ”

21. Voir Gosudarstvennyj Sovet. *Stenografičeskie otčety. Sessija 12* [Les comptes rendus sténographiés des séances du Conseil d'État. 12^e session], St.-Petersbourg, 1916 ; S. G. Beliaev, *P. L. Bark i finansovaja politika Rossii* [P. L. Bark et la politique financière de la Russie], St.-Petersbourg, 2002, p. 190-194.

22. Y. Kotsonis, *op. cit.*, p. 222-223.