

**UNIVERSITÉ DU SUD**  
**ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE DE SFAX**

Mémoire de fin d'études pour l'obtention  
d'une maîtrise en sciences comptables

**Sujet**

**Le respect volontaire de la loi  
fiscale**

**Elaboré par : HARIZ Fatma**

**Sous la direction de : Abderraouf YAICH**

**Date de soutenance : Août 2002**

# Table des matières

|   |           |
|---|-----------|
| Table des matières .....  | 1         |
| Introduction.....   | 2         |
| <b>Première partie : Les différents modèles de l'administration de la loi fiscale.....</b>                      | <b>3</b>  |
| <b>Chapitre 1 : Modèle classique : La résistance à l'impôt.....</b>   | <b>4</b>  |
| Section 1 : Définition du modèle et ses caractéristiques : .....  | 4         |
| Section 2 : L'attitude du contribuable.....   | 5         |
| Section 3 : Avantages .....   | 5         |
| Section 4 : Inconvénients .....   | 5         |
| <b>Chapitre 2 : Modèle du respect volontaire de la loi fiscale.....</b>   | <b>7</b>  |
| Section 1 : Définition du modèle et ses caractéristiques : .....  | 7         |
| Section 2 : L'attitude du contribuable.....   | 10        |
| Section 3 : Avantages .....   | 10        |
| Section 4 : Inconvénients .....   | 11        |
| Conclusion .....  | 11        |
| <b>Deuxième partie : Les conditions de mise en œuvre du modèle du respect volontaire de la loi fiscale.....</b> | <b>12</b> |
| <b>Chapitre 1 : Conditions concernant l'administration fiscale .....</b>  | <b>13</b> |
| Section 1 : Administration fiscale efficace et puissante : .....  | 13        |
| Section 2 : Le service rendu aux contribuables : .....  | 15        |
| <b>Chapitre 2 : Ingénierie du système fiscal.....</b>   | <b>20</b> |
| Section 1 : Un système fiscal équitable et efficace : .....   | 20        |
| Section 2 : Le système de conception des textes fiscaux : .....   | 20        |
| <b>Chapitre 3 : Conditions se rattachant aux contribuables : .....</b>  | <b>22</b> |
| Section 1 : Le comportement du contribuable : .....   | 22        |
| Section 2 : Les garanties du contribuable : .....   | 22        |
| Section 3 : La technique du RULING : .....  | 23        |
| <b>Conclusion générale .....</b>  | <b>24</b> |
| <b>Bibliographie.....</b>   | <b>26</b> |
| <b>Ouvrages : .....</b>   | <b>26</b> |
| <b>Articles d'Internet : .....</b>  | <b>26</b> |

# Introduction

« La résistance fiscale n'est pas un phénomène nouveau. L'histoire offre des exemples de révoltes fiscales. C'est d'ailleurs parce que les contribuables résistent naturellement à l'impôt que celui-ci est obligatoire c'est à dire sanctionné par la force étatique. Quelles sont alors les causes et les conséquences de la résistance fiscale ?

La réponse à cette question dépend du modèle de l'Etat que l'on utilise pour comprendre les relations politiques entre les individus. On peut alors distinguer deux modèles :

- Le modèle orthodoxe de l'Etat héritier de la philosophie politique de Hobbes et Rousseau ainsi que la tradition économique classique. Ce modèle justifie les prélèvements fiscaux par une théorie des finances publiques.
- Le modèle de Léviathan, apparenté à la philosophie de Locke et à l'analyse économique contemporaine des choix publics. Ce modèle se base sur une nouvelle notion qui est le respect volontaire de la loi fiscale par les contribuables »<sup>1</sup>.

« L'évolution du modèle de l'impôt prélevé par voie de contrainte vers l'objectif du respect volontaire de la loi fiscale est le résultat d'une nouvelle philosophie qui part de l'idée de l'acceptation de la pertinence de la contrainte fiscale par le citoyen en même temps que l'Etat se soumet au contrôle exercé par le citoyen sur la gestion des affaires publiques.

Dans ce contexte, l'administration fiscale approche le contribuable comme étant un client qui peut, à l'image de l'entreprise en économie de marché, la censurer s'il l'estime non efficiente »<sup>2</sup>.

Ce nouveau modèle du respect volontaire de la loi fiscale nécessite sans aucun doute plusieurs conditions pour assurer un haut degré de civisme fiscal et d'acceptation de la loi fiscale par les contribuables.

Cette présentation en bref des deux modèles nous amène à poser les questions suivantes :

- Quelles sont les insuffisances du modèle de la résistance à l'impôt qui ont donné lieu à l'émergence du modèle du respect volontaire de la loi fiscale par les contribuables ?
- Quelles sont les conditions de mise en œuvre d'un système fiscal fondé sur le respect spontané et volontaire de la loi fiscale ?

Pour répondre à ces questions, nous allons adopter la démarche suivante :

- Dans une première partie, nous allons traiter les deux modèles, définition caractéristiques... pour en choisir le meilleur et justifier l'émergence de la philosophie du respect volontaire de la loi fiscale.
- Tenant compte des insuffisances du modèle de la résistance à l'impôt, nous nous sommes intéressés dans une deuxième partie à étudier les conditions de mise en œuvre du modèle du respect volontaire de la loi fiscale.

---

<sup>1</sup> Subversive Liberty publié dans le « Figaro économie » le 30-1-1997 p.xl « l'économie de la résistance fiscale » par Pierre Lemiers

<sup>2</sup> Abderraouf Yaich « théorie fiscale » chapitre 6 page 245 édition en 2002

# **Première partie : les différents modèles de l'administration de la loi fiscale**

# Chapitre 1 : Modèle classique : La résistance à l'impôt

Depuis la naissance de la notion d'impôt, un seul modèle qui réine le comportement des contribuables c'est celui de la résistance à l'impôt.

## Section 1 : Définition du modèle et ses caractéristiques :

### Sous-section 1 : Définition du modèle :

Dans ce modèle, la justification des prélèvements fiscaux se tire de la philosophie des finances publiques, c'est à dire que l'impôt a une finalité unique : le financement des dépenses publiques.

« Ce modèle orthodoxe de l'Etat domine la théorie économique des finances publiques depuis plus de deux siècles. On part de l'idée que seule l'autorité publique peut satisfaire la demande des « biens publics » comme la sécurité publique et la défense nationales et -extension du concept- de tout ce qu'on appelle aujourd'hui « services publics ». Comme par hypothèse, tout le monde profite automatiquement de ces services, chacun sera tenté de jouer le passager clandestin en refusant de payer sa part.

La tentation du passager clandestin explique l'évasion fiscale. Il en résulte une production sous optimale des biens publics et des impôts plus élevés pour ceux qui continuent à payer leur part.

Dans ce modèle, l'Etat produit les biens publics demandés par ses membres. Le coût de cette production détermine le niveau nécessaire des prélèvements obligatoires. Tous profitent des biens publics, tous doivent contribuer à leur financement. La résistance fiscale est économiquement inefficace »<sup>3</sup>.

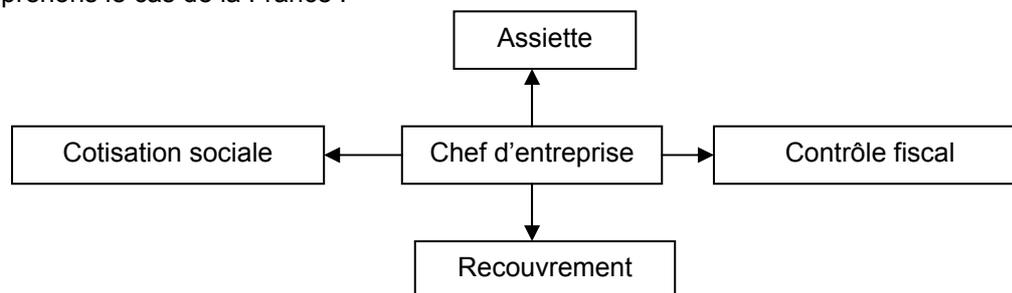
### Sous-section 2 : Séparation des fonctions de l'assiette et recouvrement :

Ce modèle est caractérisé par une séparation très nette entre la direction de recouvrement et celle d'assiette. Par exemple, « le recouvrement de l'impôt en France relève de plusieurs administrations différentes : tel que la direction générale des impôts(DGI) et celle du recouvrement : cette répartition, justifiée à l'origine par le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables au sein de l'administration fiscale, nuit à l'efficacité de l'action administrative et à l'amélioration des relations avec les usagers. Plusieurs dysfonctionnements sont régulièrement constatés sur ce point : Les actions communes, engagées à l'encontre des redevables reliquataires auprès des deux réseaux pour tenter d'y remédier, s'avèrent lourdes à mettre en œuvre et peu efficaces.

Par ailleurs, les liaisons informatiques destinées à faciliter l'accès aux informations détenues par chaque réseau ne supprimeront pas toutes les difficultés.

L'organisation actuelle, qui repose sur des principes aujourd'hui largement dépassés, manque de transparence pour l'usager qui, selon la nature des impôts ou des démarches à effectuer, a des interlocuteurs différents dont aucun n'a de vision globale de sa situation »<sup>4</sup>.

Par exemple prenons le cas de la France : <sup>5</sup>



<sup>3</sup> Pierre lemieux, « l'économie de la résistance fiscale », Subersive Liberty publié dans le « figaro economie » 30-1-1997 p xl. <http://www.pierrelemieux.org/artresis.html> (consulté le 20 mai 2002)

<sup>4</sup> Abdessalem BRAHMI « la modernisation de l'administration fiscale ». <http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/sommaires.htm> (consulté le 5 février 2002)

<sup>5</sup> INSPECTION GENERALE DES FINANCES n°98 « missions d'analyse comparative des administrations fiscales » rapport de synthèse mars 99 <http://www.alize.finances.gouv.fr/budget/pdf2002/07/SVMN07m-12.htm>

### Sous- section 3 : Définition de l'impôt

Selon la définition classique de Gaston Jèze, l'impôt est « un prélèvement en argent, requis des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contre partie en vertu de la loi, en vue de la couverture des charges publiques »<sup>6</sup>.

De cette définition, on peut affirmer que l'impôt est un prélèvement obligatoire auquel l'individu est contraint. Et c'est parce que l'impôt est une manifestation de la souveraineté de l'Etat que tout un appareil de sanctions et de contraintes est mis en place pour faire pression sur le contribuable et *l'obliger* à payer.

« Le caractère d'acte de puissance publique de l'impôt en fait une obligation dont l'exécution peut être obtenue par la contrainte »<sup>7</sup>, et c'est en raison de la contrainte qui le fonde, que le prélèvement fiscal se distingue du don volontaire.

### Section 2 : L'attitude du contribuable

Le caractère obligatoire de l'impôt n'est pas sans influence sur le comportement et l'attitude du contribuable. En effet, « le désir d'échapper, au moins en partie, à l'impôt est universel et on a constaté que la conscience morale et politique s'affaiblit dès qu'elle se trouve confrontée à l'obligation. Il y a une grande hostilité à l'égard de l'Etat, et ses politiques »<sup>8</sup>.

Un impôt inégal, obligatoire, motivé uniquement par la contrainte favorise les mauvais comportements des contribuables et les pousse de toutes les façons à résister à l'impôt au moyen de la fraude.

**La résistance fiscale :** Les contribuables résistent naturellement à l'impôt. Cette résistance se manifeste dans les diverses formes d'évasion fiscale : dissimulation de revenus, travail au noir, déclarations insuffisantes...

On appelle alors résistance à l'impôt, « l'attitude délibérée du contribuable de réduire, voire de refuser, l'obligation fiscale. Cette attitude apparaît généralisée dès lors qu'il y a une forte imposition combinée avec une inadaptation du système au milieu politique et économique »<sup>9</sup>.

Lorsque le régime politique en place ne bénéficie pas toujours à l'appui de la majorité, le contribuable a tendance à se sentir extérieur à l'Etat, il se sent moins concerné par l'obligation fiscale.

Un impôt doit être institué par la loi. C'est du reste ce caractère légal qui motive les sanctions fiscales et pénales auxquelles donnent lieu la résistance fiscale.

### Section 3 : Avantages

On reconnaît à ce modèle certains avantages.

L'impôt qui constitue une des manifestations du pouvoir de l'Etat constitue un acte de souveraineté, ce qui pousse certainement les contribuables à respecter les lois même par crainte et à ne pas s'opposer par suite à l'autorité publique et ses objectifs.

Malgré la résistance des contribuables à l'impôt, la collecte de ce dernier par une administration fiscale efficace en termes de recouvrement permet d'assurer la réalisation des budgets de recettes fiscales et de financer l'Etat d'une façon stable.

### Section 4 : Inconvénients

Ce modèle comporte toutefois plusieurs inconvénients :

Il engendre d'énormes coûts de gestion tant pour l'administration fiscale que pour le contribuable surtout lors d'un contrôle fiscal qui coûtera toujours à l'entreprise, puisque « plus un système rencontre de la résistance, plus ses coûts de contrôle sont élevés et son efficacité limitée »<sup>10</sup>. Les conséquences économiques de cet inconvénient sont d'autant plus graves que l'on se place dans le contexte d'une économie libérale ouverte sur le commerce international où tous les éléments participant à la productivité conditionnent la compétitivité des entreprises.

<sup>6</sup> Habib Ayadi « Le droit fiscal » édition 1989 page 83

<sup>7</sup> Lucien Mehl – Pierre Beltrame « science et techniques fiscales » édition avril 1984 page 63

<sup>8</sup> Habib Ayadi « le droit fiscal » édition 1989 page 129

<sup>9</sup> Op. cit. page 129

<sup>10</sup> Abderraouf Yaich, Op.cit, page 243

Par exemple le coût du contrôle fiscal pour la DGI en France est donné par le tableau suivant en milliards de francs français<sup>11</sup>:

|  |         |
|--|---------|
| Déclaré par la DGI   | 3.30    |
| Salaires net réel hors primes                                    | 3.78    |
| Avec primes ( plus de 30%)                                       | 4.91    |
| Avec incorporation des charges sociales du salaire(salaire brut) | 5.90    |
| <i>Coût total</i>  | 12 à 18 |

« Le prélèvement fiscal n'a pas un caractère arbitraire et confiscatoire. Il est limité dans son montant par le recours à la notion de facultés contributives des contribuables. Cette capacité contributive (ability to pay) du contribuable n'est pas facile à déterminer ni à mesurer. Un contribuable peut échapper à l'impôt et réduire sa cotisation surtout en présence d'une administration fiscale dépourvue de moyens matériels et humains capables de détecter les fraudes »<sup>12</sup>.

La lutte de l'administration fiscale contre la fraude est limitée dans le temps par la prescription qui est analysée comme l'événement de nature à empêcher l'administration fiscale d'agir et de réclamer des impositions ou d'appliquer des pénalités à des contribuables se trouvant dans des situations irrégulières.

« Enfin le non respect de la loi fiscale entraîne des conséquences économiques et sociales néfastes :

- Sources d'iniquité fiscale
- Il fragilise les finances publiques, source d'inflation et cause de l'inefficacité de l'appareil de l'Etat.
- Il provoque une concurrence déloyale qui fragilise, à son tour, les entreprises transparentes.
- Il amplifie et entraîne la contestation sociale »<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> « défense du contribuable et contrôle fiscal » colloque iFRAP lundi 14 mai 2001 <http://www.ifrap.org/D-ouvrirlesite/colloques.html>

<sup>12</sup> Lucien Mehl - Pierre Beltrame « science et techniques fiscales » édition avril 1984 page 71

<sup>13</sup> Abderraouf yaich, « la théorie fiscale »

# Chapitre 2 : Modèle du respect volontaire de la loi fiscale

« L'évolution du modèle de l'impôt par voie de contrainte vers l'objectif du respect volontaire de la loi fiscale est le résultat d'une nouvelle philosophie qui part de l'idée de l'acceptation de la pertinence de la contrainte fiscale »<sup>14</sup>.

## Section 1 : Définition du modèle et ses caractéristiques :

### Sous section 1 : Définition du modèle :

« Dans tous les pays, le paiement spontané des impôts représente la part du lion dans les recettes fiscales et dans le respect de la philosophie du système déclaratif, les administrations fiscales ont pour ambitions de promouvoir le plus haut degré de civisme fiscal, c'est à dire l'accomplissement volontaire des obligations fiscales par les contribuables »<sup>15</sup>.

Par exemple trois indicateurs permettant de mesurer les résultats atteints dans la promotion du civisme fiscal en France <sup>16</sup>.

| Indicateur   | Résultat 1999 | Résultat 2000 | Objectif 2002 |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Taux de respect spontané des échéances déclaratives en matière de TVA                | 88,2%         | 88,7%         | 90%           |
| Taux de respect spontané des échéances déclaratives en matière d'impôt sur le revenu | -             | 94.7%         | 96%           |
| Coefficient de paiement à l'échéance   | 96%           | 95,7%         | 96,7% à 97,5% |

Cette nouvelle philosophie de gestion administrative utilise des termes tels que la compliance, compliance costs, tax gap définis ainsi par Revenu Canada : «

- littéralement, *compliance* signifie conformité ;
- la notion centrale de *voluntary compliance* correspond donc à l'acceptation volontaire par le contribuable de la loi fiscale ;
- les *compliance costs* sont les coûts administratifs que l'administration fiscale fait peser sur les acteurs économiques pour parvenir au respect des obligations fiscales (les ressources nécessaires pour remplir la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu sont des *compliance costs*) ;
- le *tax gap* est le manque à gagner fiscal, c'est à dire l'écart entre l'assiette fiscale totale et l'assiette réellement recouvrée par l'administration »<sup>17</sup>.

Parmi ces termes, la compliance se trouve au centre de la nouvelle philosophie de respect volontaire de la loi fiscale.

### Sous section 2 : Définition du terme de compliance :

« Le professeur Bernard Plagnet rappelle que cette nouvelle philosophie basée sur le respect volontaire de la loi fiscale est particulièrement développée dans les administrations fiscales anglo-saxonnes, aux Pays-Bas ainsi qu'en Espagne »<sup>18</sup>.

Le tableau ci-après illustre l'utilisation du terme *compliance* par les administrations fiscales des pays développés <sup>19</sup>.

<sup>14</sup> Op .Cit page 245

<sup>15</sup> Op. Cit. page 245

<sup>16</sup> Economie, finance et industrie page 2 . <http://www.alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf>. (consulté le 17 avril 2002)

<sup>17</sup> inspection générale des finances n°98 « mission comparative des administrations fiscales » rapport de synthèse mars 1999. <http://alize.finances.gouv.fr/budget/pdf2002/07/SVMN07m-12.htm>

<sup>18</sup> Abderraouf Yaich Op.cit. page 24

<sup>19</sup> inspection générale des Finances n°98 Op. cit. page 10

|                    | <b>Formalisation de la stratégie générale</b>  | <b>Dénomination des utilités</b>  | <b>Intégration dans le système de pilotage et les indicateurs de gestion</b>  |
|--------------------|--|---|---|
| <b>Canada</b>      | Le plan stratégique actuel fait clairement référence à la <i>voluntary compliance</i>  |   |   |
| <b>Espagne</b>     | Référence au cumplimiento dans les documents d'orientation générale  |   |   |
| <b>Etats-Unis</b>  | Le plan stratégique de 1991 « compliance 2001 » fait directement référence à la <i>voluntary compliance</i> / même thèmes dans le plan 1997-2002 | Compliance comme désignation des unités chargées du contrôle fiscal et du recouvrement forcé. | Intégration dans les indicateurs de gestion du « fardeau du contribuable » (compliance costs) et de la mesure du manque à gagner fiscal (tax gap) |
| <b>Irlande</b>     | Le plan stratégique actuel fait clairement référence à la <i>voluntary compliance</i>  |   |   |
| <b>Italie</b>      | Le plan stratégique actuel fait clairement référence à la <i>voluntary compliance</i>  |   |   |
| <b>Pays-bas</b>    | La compliance constitue un axe stratégique majeur  |   | Un des 5 indicateurs les plus importants  |
| <b>Royaume-Uni</b> | La compliance, un des 4 C de la stratégie 1992-2002 du Revenue (compliance, customer service, cost efficiency, caring for staff)                 | Compliance comme désignation des unités chargées du contrôle fiscal et du recouvrement forcé  | Intégration de la compliance dans les indicateurs de gestion  |
| <b>Suède</b>       | Paradigme stratégique totalement construit autour de la notion de compliance   |   | Totale cohérence entre le modèle stratégique et les indicateurs de gestion clef   |

« La notion du respect volontaire et spontané de la loi fiscale permet de faire une distinction très nette, et qui emporte de multiples conséquences, entre les contribuables qui respectent la loi fiscale, et ceux qui ne la respectent pas.

Les contribuables conformes (compliant) sont les contribuables qui payent de bonne volonté et sans poser de difficultés l'essentiel de leurs impôts. Il peut donc sembler utile de faciliter au maximum la vie de ces contribuables, c'est à dire sur le plan économique, de réduire leurs coûts de mise en conformité pour que leur comportement vertueux soit récompensé.

De l'autre côté, les contribuables non conformes, voire malhonnêtes (noncompliant) vont de fait utiliser toutes les failles du système fiscal pour éluder le paiement de l'impôt.

Il n'y a pas, à l'évidence, de séparation stricte entre les deux groupes de références mais plutôt un continuum allant du civisme fiscal absolu à la malhonnêteté totale »<sup>20</sup>.

### **Sous- section 3 : La fusion entre le recouvrement et l'assiette**

Ce modèle est caractérisé par « l'abandon de l'organisation fondée sur la distinction entre les grandes catégories d'impôt, ceci est concrétisé par une fusion des structures, qui antérieurement, remplissaient la même fonction. Dorénavant, une même structure remplit les fonctions lui étant assignées au regard de tous les impôts, indépendamment de la catégorie dont ils peuvent relever (impôts directs, impôts indirects...) »<sup>21</sup>.

Ceci nous amène à prévoir la fusion de l'assiette et du recouvrement pour un système fiscal unifié. Qui dit fusion de la direction générale (assiette) et la direction générale du recouvrement dit logiquement suppression de postes ou d'emplois au travers de départs à la retraite non remplacé, mise en place progressive des « centres des impôts », les CDI, basés sur une nouvelle organisation de services et des procédures »<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Inspection générale des finances n°98 Op. cit. page 8-9

<sup>21</sup> « la direction des impôts ». [www.finances.gov.ma/al-maliya/maliya13/10.htm](http://www.finances.gov.ma/al-maliya/maliya13/10.htm)

<sup>22</sup> « la logique libérale de la réforme » [www.federation-anarchiste.org/ml/numeros/1197/article\\_4.html](http://www.federation-anarchiste.org/ml/numeros/1197/article_4.html)

Tous les éléments d'informations y compris les déclarations fiscales concernant un contribuable donné sont réunis dans un « dossier unique », on parle donc de l'identifiant unique.

**L'identifiant unique** : L'agrégation des familles de données distinctes recueillies pour chaque impôt et cotisation sociale en un système d'information intégré, centré sur la personne imposable, constitue l'objectif majeur de l'information des services du contrôle fiscal<sup>23</sup>.

« Conçu autour de l'attribution d'un numéro d'identification unique permanent et général pour chaque assujetti, ce système permet de brasser avec exactitude la physionomie fiscale du contribuable. Le correspondant fiscal unique, chargé de la gestion de l'ensemble du dossier de chaque contribuable et sa tenue à jour, aura un accès direct, en temps réel, à la situation fiscale du contribuable, et l'orientera, si nécessaire, vers un spécialiste, pour les questions les plus difficiles »<sup>24</sup>.

Inviter les services d'assiette à effectuer des travaux de recoupements, d'identification et de contrôle sur place, permet sans aucun doute d'améliorer les recettes fiscales tout en combinant les services d'assiette et ceux de contrôle à fin d'aboutir, d'un côté à un très haut degré de maîtrise du contribuable et d'une autre côté, de minimiser les anomalies apparues aux agents du fisc.

En conclusion, le principe de la séparation de l'assiette et du recouvrement a perdu sa pertinence s'agissant des impôts dus par les entreprises, ceux-ci sont en effet autoliquidés, ce qui réduit les travaux d'assiette à la seule saisie des déclarations<sup>25</sup>. « Chacune des missions de l'administration fiscale tel que- gestion du dossier, immatriculation, recouvrement et contrôle- est un maillon d'une chaîne indissociable. Par exemple, valoriser le contrôle sans avoir les moyens d'agir sur le recouvrement serait particulièrement inefficace »<sup>26</sup>.

## Sous –section 4 : Définition de l'impôt

L'impôt est défini, comme étant un sacrifice justifié par les privés nécessité par la vie en société. Il s'agit d'un devoir plutôt qu'une obligation. L'impôt est une rémunération de la sécurité procurée par l'Etat.

Ce modèle cherche à faire apparaître l'impôt aux yeux des contribuables comme un emploi des ressources et une participation à la vie politique. En effet l'impôt est là, non seulement pour financer les dépenses publiques, mais aussi pour contribuer à la régulation de l'économie, « procéder à une redistribution sociale et à la création des emplois ; et donc, apparaît ici la finalité sociale de l'impôt »<sup>27</sup>.

« Il faut alors examiner les modifications susceptibles d'être apportées au régime fiscal pour améliorer la création d'emploi, consacrer beaucoup de temps à examiner l'effet du régime fiscal sur l'emploi et analyser la modification générale de la politique publique qui pourrait renforcer la création d'emploi, de même que les initiatives particulières visant à atténuer certains problèmes qui découlent du fonctionnement du marché du travail. Certains impôts fédéraux et provinciaux sur la masse salariale sont prélevés à fin de financer des *programmes sociaux*.

Par exemple, vers le milieu des années 1980, la Canada a suivi de façon générale une politique d'élargissement des assiettes fiscales, combinée à un abaissement des taux d'imposition du revenu des sociétés. Cette stratégie visait à favoriser l'amélioration de l'efficacité dans les entreprises, à fin de promouvoir la création des emplois »<sup>28</sup>.

<sup>23</sup> « LE CONTROLE FISACLE », atelier 2. [www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p60.htm](http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p60.htm) (consulté le 19 avril 2002).

<sup>24</sup> « la modernisation de l'administration fiscale » atelier 3. [www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/sommaires.htm](http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/sommaires.htm) (consulté le 5 mai 2002)

<sup>25</sup> Op. cit.

<sup>26</sup> « politique fiscale et réduction de la pauvreté » cours d'éducation à distance, janvier 2002 « Améliorer l'efficacité du système fiscal » cas des pays d'Afrique francophones page16 [www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicressources/module5final.ppt](http://www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicressources/module5final.ppt)

<sup>27</sup> revue Sociétal N °33 3ème trimestre 2001 «A quoi sert vraiment l'impôt» par Hervé Leherissel [www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/\\$file/fiscaherissel.pdf](http://www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/$file/fiscaherissel.pdf)

<sup>28</sup> Paul Martin « martin prolonge le mandat du comité technique de la fiscalité des entreprises » ministère des finances Canada Ottawa la 5 novembre 1996. [www.fin.gc.ca/news96/96-081f.html](http://www.fin.gc.ca/news96/96-081f.html)

## Section 2 : L'attitude du contribuable

C'est suite au changement de la notion d'impôt, que le contribuable s'est convaincu de l'utilité de l'impôt. Ce contribuable, qui auparavant résiste à l'impôt, admet aujourd'hui sa légitimité. Il se caractérise par son civisme fiscal et une éducation civique et éthique. « C'est dire que sans le civisme fiscal et la conscience de la chose commune, l'impôt apparaît plus comme une contrainte ou une soumission au pouvoir de l'Etat que comme un devoir »<sup>29</sup>.

En effet la déclaration du contribuable constitue un acte d'adhésion sociale par l'impôt et de citoyenneté<sup>30</sup>. Le contribuable accepte aussi de payer l'impôt volontairement puisqu'il ne s'agit plus d'un impôt imposé mais plutôt consenti.

Par ailleurs, « l'attitude du contribuable par rapport à l'impôt est un attribut fondamental de la citoyenneté »<sup>31</sup>.

**Le consentement à l'impôt :** « L'idée de consentement à l'impôt, concrétisée par le principe de la légalité fiscale, apparaît comme la source de la liberté politique. Là où le principe de consentement à l'impôt n'est pas garanti et effectivement appliqué, les principes de base de la démocratie, à savoir la participation et la revendication font pratiquement défaut »<sup>32</sup>.

Et c'est dans les démocraties libérales que la loi, expression de la volonté générale, manifeste la souveraineté du peuple sous l'aspect du consentement à l'impôt. Pour qu'il soit légitime de l'imposer aux contribuables, le prélèvement fiscal doit être consenti par le peuple.

« Il existe une alchimie\* dont l'impôt est la pierre philosophale, permettait de transformer l'individu en collectif, l'homme en citoyen. Rechercher le consentement à l'impôt, c'est de faire comprendre que l'un n'existe pas sans l'autre. Sans impôt pas d'Etat, sans Etat pas de règles et sans règles pas de sociétés.

L'impôt est le cauchemar et le rêve du citoyen. Et c'est cette double paradoxale qualité qui rend le consentement à l'impôt indispensable »<sup>33</sup>.

## Section 3 : Avantages

Parmi les avantages qui caractérisent le modèle du respect volontaire de la loi fiscal, on peut citer :

L'administration fiscale est tenue, dans cette optique, de se focaliser sur un double objectif :

- la maximisation des recettes fiscales et donc la minimisation du tax gap (tant le manque à gagner d'assiette que du recouvrement). « Ce dernier est évalué à 6 % pour les recettes de l'Etat tunisien »<sup>34</sup>.
- la minimisation des coûts de gestion (tant les coûts directs de l'administration fiscale que les compliance costs) coûts indirects imposés aux contribuables et aux agents fiscaux. « En effet le développement des procédures d'acquisition dématérialisées des données et le traitement automatisé des moyens de paiement permettront d'alléger le coût de gestion d'impôt »<sup>35</sup>.

« Dans ce contexte, la maximisation de la voluntary compliance devient un objectif vital. Il apparaît de plus en plus évident aux administrations fiscales que l'augmentation du « stock » de contribuables honnêtes permet, sans doute mieux que les moyens répressifs, d'optimiser le rendement de l'impôt. Il s'agit, en particulier, de ramener au respect de leurs obligations fiscales les contribuables dont le comportement « non conformes » est avant tout involontaire.

L'objectif de l'augmentation de la voluntary compliance est donc de rentrer dans un cercle vertueux où la satisfaction de la majorité des contribuables induit une augmentation des recettes fiscales, et donc augmenter l'efficacité du rendement fiscal »<sup>36</sup>.

<sup>29</sup> Abderraouf Yaich Op. cit. page 238

<sup>30</sup> « Fiscalité- Efficacité- Equité » page 5. [www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p40.htm](http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p40.htm)

(consulté le 2 mai 2002)

<sup>31</sup> Abderraouf Yaich Op. Cit page 231

<sup>32</sup> Habib Ayadi Op. Cit page 119

\* alchimie : science occulte en moyen âge

<sup>33</sup> du consentement à l'Etat et à l'impôt » [www.lemenicier.com/du%20consentement/du\\_consentement2%EO-I.HTM](http://www.lemenicier.com/du%20consentement/du_consentement2%EO-I.HTM)

<sup>34</sup> La Tunisie en bref : « les défis de la mondialisation » édition : PNUD Tunisie

<sup>35</sup> LE CONTROLE FISCAL atelier 2 Op. Cit

<sup>36</sup> Inspection générale des Finances n°98 Op. cit. page 10

D'un autre côté, le respect volontaire de la loi fiscale permet d'atténuer la fraude par l'éducation permanente du contribuable et l'amélioration continue de la qualité des services rendus par l'administration fiscale, et donc éviter les contentieux longs et coûteux.

## Section 4 : Inconvénients

Ce modèle rencontre quelques difficultés :

« D'un côté, l'administration fiscale doit, pour assurer le respect volontaire de la loi fiscale, trouver le bon équilibre entre contrôle et service. Les contribuables honnêtes sont une population extrêmement précieuse qu'il devient vital de prendre en compte. Des ressources significatives doivent donc leur être dévolues, notamment par le développement de la fonction *service au contribuable*. Cette importance apportée au service au contribuable ne fait toutefois pas oublier aux administrations fiscales l'existence de contribuables « difficiles » qu'il faut continuer à suivre.

Les stratégies modernes essaient alors de parvenir simultanément à :

- un service satisfaisant pour la gestion des contribuables honnêtes.
- un contrôle plus sévère pour la gestion des contribuables indécents »<sup>37</sup>.

D'un autre côté, ce modèle exige des conditions subjectives et politiques tels que la démocratie avancée et un environnement politique stable. « Il existe, en effet, une corrélation entre la spontanéité et la sincérité de l'exécution de la part du contribuable de son devoir fiscal et la force de son rattachement au régime politique en place. La recherche d'une meilleure acceptation de l'obligation fiscale suppose donc un climat de liberté, de respect du verdict populaire, une bonne gestion des finances de l'Etat exempte surtout de gaspillage »<sup>38</sup>.

Un respect volontaire de la loi fiscale nécessite un recours intensif à l'informatique pour une bonne gestion des dossiers des contribuables et une détection des fraudes. Cette technique exige des coûts d'investissements de mise en place élevés<sup>39</sup>. En plus une telle efficacité n'est obtenue que si les informations mises en mémoire sont suffisantes et le système efficacement contrôlé, pour éviter tout accès non autorisé aux dossiers des contribuables, ou tout ajustement illicite ou des pannes prolongées.

En sus des moyens matériels, l'efficacité du système de déclaration est subordonnée à l'existence d'une administration fiscale pourvue d'éléments humains qui maîtrisent les outils informatiques.

## Conclusion

Pour conclure cette première partie, on peut affirmer que le modèle du respect volontaire de la loi fiscale est plus avancé et plus sophistiqué que celui de la résistance à l'impôt.

En plus, on peut remarquer la pertinence économique du modèle de respect volontaire de la loi fiscale dans une économie libérale. Le système fiscal dans les pays libéraux subit une évolution qui correspond à celle des régimes politiques. Un modèle de développement d'essence libérale, qui repose essentiellement sur l'initiative privée, se base sur une politique de marché ouvert sur le monde où il y a une forte concentration des capitaux.

Dans ce modèle les entreprises ne sont plus intéressées par la fraude et veillent à respecter leurs obligations comme étant la politique la plus appropriée. En d'autres mots, puisque l'impôt se nourrit de l'économie<sup>40</sup>, l'utilisateur est le payeur de l'impôt.

Ce modèle apparaît donc comme une nécessité vitale pour les Etats, il faut donc consacrer plus d'effort et de moyens pour y aboutir. C'est à cet objectif que nous consacrons la deuxième partie qui traitera *les conditions de mise en œuvre* du respect volontaire de la loi fiscale tant pour l'Etat, l'administration fiscale et le contribuable.

---

<sup>37</sup> Inspection générale des Finances n°98 Op. cit. page

<sup>38</sup> Habib Ayadi « le droit fiscal » Op. Cit. page 135-136

<sup>39</sup> Habib Ayadi Op. Cit

<sup>40</sup> Hervé Lehérissel, « A quoi sert vraiment l'impôt » Revue Sociétal N°33 3<sup>ème</sup> trimestre 2001  
[www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/\\$file/fiscaherissel.pdf](http://www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/$file/fiscaherissel.pdf)

## **Deuxième partie : Les conditions de mise en œuvre du modèle du respect volontaire de la loi fiscale.**

# Chapitre 1 : Conditions concernant l'administration fiscale

## Section 1 : Administration fiscale efficace et puissante :

La puissance de l'administration fiscale se manifeste par les points suivants :

### Sous section 1 : Le pouvoir de contrôle et des sanctions :

« Dans le modèle du respect volontaire de la loi fiscale, l'administration se donne les moyens d'exercer le contrôle fiscal avec intelligence, ce qui suppose un système d'informations fiable et pertinent et des agents très compétents. Le contrôle est intelligent lorsqu'il permet avec le minimum de coût de nuisance pour les contribuables d'atteindre un niveau élevé d'efficacité en termes de réduction de la fraude fiscale »<sup>41</sup>.

Le contrôle fiscal ne vise pas donc les redressements fiscaux mais plutôt il cherche la réduction de la fraude fiscale. Il a pour but l'éducation des contribuables et la réalisation des études sectorielles. En plus l'administration fiscale ne doit pas faire du seul contrôle fiscal son objectif stratégique essentiel.

« Afin d'assurer l'application correcte de la loi fiscale et de lutter contre la fraude, l'administration dispose d'un large pouvoir de contrôle se traduisant par les interventions qui prennent des formes très variées: droit de visite, de communication, de vérification »<sup>42</sup>.

Ce pouvoir de contrôle est complété par une gamme de sanctions que l'administration peut appliquer directement ou sans le contrôle de juge.

#### 1. Le pouvoir de contrôle :

Le pouvoir de contrôle comporte de nombreux prérogatives, tels que les demandes d'éclaircissement adressées aux contribuables ainsi que le droit de communication, le droit de visite et de saisie et enfin le droit de contrôle sur pièces et le contrôle sur place.

#### 2. Le rôle des sanctions pour promouvoir le respect de la loi fiscale :

Le système du respect volontaire de la loi fiscale s'appuie sur une distinction nette entre les contribuables de bonne foi et les mauvais contribuables. Ainsi, dans ce modèle les sanctions doivent être appliquées avec discrimination c'est à dire que les sanctions appliquées aux contribuables plutôt honnêtes, qui peuvent faire des erreurs de bonne foi liées par exemple à la méconnaissance ou à la complexité du système fiscal, diffèrent de celles appliquées aux contribuables non conformes.

Par exemple « l'IRS \* américain fait une distinction entre trois groupes de contribuables : « will pay » (contribuables qui paieront l'impôt), « can't pay » (contribuables qui ne peuvent payer l'impôt du fait de leur situation économique), « won't pay » (contribuables qui, quoi qu'il arrive, essaieront d'échapper au paiement de l'impôt) »<sup>43</sup>.

Les pouvoirs de contrôle du fisc sont complétés par une gamme de sanctions<sup>44</sup>. Ces dernières couvrent les situations suivantes : défaut de déclaration, défaut de dépôt ou dépôt tardif de déclaration, défaut de paiement ou paiement tardif et défaut de conservation d'une comptabilité fiscale complète<sup>45</sup>. Un système efficace doit comporter des sanctions fiscales, pénales et particulières<sup>46</sup>.

---

<sup>41</sup> Abderraouf Yaich

<sup>42</sup> Habib Ayadi Op. cit. page 179

\* IRS : Internal Revenue Service

<sup>43</sup> inspection générale des finances n°98 Op. Cit page 8 et 9

<sup>44</sup> Habib Ayadi Op. cit. page 496

<sup>45</sup> commission des communautés européennes Bruxelles le 28-1-2000 rapport de la commission au conseil et au parlement européen. [www.europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2000/com2000\\_0757fr01.pdf](http://www.europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2000/com2000_0757fr01.pdf) (consulté le 20 avril 2002)

<sup>46</sup> Guerhazi Sofiene : « le droit de communication dans le cadre du code des droits et procédures fiscaux ». [http://www.profiscal.com/Control/control\\_fiscal\\_etude.htm](http://www.profiscal.com/Control/control_fiscal_etude.htm) (consulté le 26 avril 2002)

## Sous-section 2 : Le contrôle fiscal informatisé :

« Le contrôle fiscal est avant tout, un concept juridique. Il se définit alors comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'impositions commises par les contribuables et donc c'est un moyen pour assurer le respect volontaire de la loi fiscale »<sup>47</sup>.

Dans le but de réaliser ces objectifs, le contrôle des contribuables doit être facilité par les investigations informatiques mettant en lumière certaines anomalies, éviter les disparitions des dossiers ou leur manipulation, signaler automatiquement les retards de paiement et les absences de déclarations<sup>48</sup>.

« Le système d'information est configuré en une arborescence comprenant trois niveaux de ramification : local, régional et central.

Le niveau local se situe dans les subdivisions d'assiette, les bureaux d'enregistrement et les brigades de vérification ou de contentieux. La principale fonction, à ce stade, est d'assurer la liaison avec les contribuables en prenant en charge les informations relatives aux déclarations fiscales et en exploitant les actes et conventions déposés pour enregistrement. A ces fins, les cellules fiscales sont équipées de terminaux ou de micro-ordinateurs connectés aux serveurs des sous-directions régionales.

Au niveau régional, il est procédé à la mise à jour de la base des données régionales, aux regroupements des informations et à la détection des distorsions et des incohérences par rapport à l'ensemble du système. Chaque sous-direction régionale est équipée à ce titre d'un micro-ordinateur.

Le noyau central assure, quant à lui, la convergence des informations issues des traitements régionaux et des recoupements de renseignements collectés auprès des entreprises, des établissements publics et des administrations »<sup>49</sup>.

Ces informations permettent essentiellement aux contrôleurs de se faire une image plus précise de la situation de l'assujéti, faciliter la gestion du contentieux et le suivi global de l'activité des services extérieurs.

En effet, ces dépenses supplémentaires engendrées par l'introduction d'une nouvelle technologie (l'informatique) ont toutes les chances de produire des résultats importants sous forme de rentrées fiscales<sup>50</sup>.

Pour aboutir à cette informatisation, il faut commencer par une formation continue et spécialisée des agents du contrôle de l'administration fiscale comportant la maîtrise de l'outil informatique, le recours intensif à l'informatique pour rationaliser les dossiers à vérifier et accélérer la fréquence des vérifications : vérifications ponctuelles au lieu d'être polyvalente, et raccourcissement du délai de prescription.

« Ceci pousse les administrations fiscales à un remplacement progressif d'une informatique de masse par une informatique en ligne, à la fois informatique d'aide à la décision et informatique communicante permettant de mieux contrôler les contribuables.

Le tableau ci-dessous décrit brièvement les importantes mutations liées à ce changement technique à l'inspection générale des finances en France »<sup>51</sup>.

<sup>47</sup> « LE CONTROLE FISCAL » . [www.snui.fr/congr/Lille6.html](http://www.snui.fr/congr/Lille6.html) (consulté le 4 avril 2002)

<sup>48</sup> « LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE » Op.Cit

<sup>49</sup> « Informatisation autour de l'identifiant unique » la direction des impôts [www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm](http://www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm) (consulté le 24 avril 2002)

<sup>50</sup> Habib Ayadi Op. cit. page 140

<sup>51</sup> Inspection générale des Finances n°98 mission comparative des administrations fiscales rapport de synthèse mars 99 Op. Cit page 4

### Evolution des systèmes d'information fiscaux

| Situation antérieure   | Situation cible   |
|--|---|
| Organisation par impôt   | Organisation par groupes cibles de contribuables                                |
| Orientée sur les processus internes de l'administration fiscale  | Construite en fonction des caractéristiques et/ou des besoins des contribuables |
| Déclarations fiscales papier   | Déclarations fiscales électroniques   |
| Recours à la correspondance pour le contact avec le contribuable   | Utilisation du téléphone  |
| Multiplication de la manipulation des documents papiers  | Gestion informatisée du processus de travail                                    |
| Traitement en temps différé (batch)  | Traitement en temps réel  |
| Existence de retards dans les traitements  | Traitements accélérés   |
| Aucune sélection dans les traitements  | Analyse du risque   |
| Procédures multiples   | Flux de travail unifié et intégré   |
| Information organisée en fonction des déclarations   | Information organisée autour du contribuable                                    |
| Dossier du contribuable constitué de données papier et de copies papiers de données informatiques hétéroclites | Dossier électronique du contribuable  |

## Section 2 : Le service rendu aux contribuables :

« Dans les administrations fiscales traditionnelles, il existe une contradiction apparente entre une démarche de service au contribuable et l'obligation fiscale. Cette contradiction est renforcée par la culture traditionnellement répressive des administrations fiscales. Toutefois les administrations fiscales, dans le cadre de leur modernisation, résolvent cette contradiction en faisant un lien direct entre le service aux contribuables (*customer service*) et la *voluntary compliance*.

La fonction « service au contribuable » constitue une dimension globale de l'action des administrations fiscales : la dimension de « facilitation » du respect des obligations fiscales »<sup>52</sup>.

Le tableau ci-dessous reprend les principales composantes de la fonction identifiées auprès des organisations les plus performantes<sup>53</sup>.

| Processus de l'administration fiscale  | Type de service   |
|--|---|
| <p><b>« Compliance »</b><br/>Objectif stratégique de l'administration fiscale<br/>Améliore le respect des obligations fiscales</p> | <p><b>Pédagogie et prévention</b><br/>Communication externe globale (médias, internet...)<br/>Pédagogie de l'impôt (école)<br/>Visites de terrain (particuliers, entreprises)</p>   |
| <p><b>Définition des procédures fiscales</b></p>   | <p><b>Simplification</b><br/>Consultation des contribuables sur les procédures<br/>Simplification des formulaires</p>   |
| <p><b>Traitement des déclarations et des paiements</b></p>   | <p><b>Information des contribuables</b><br/> <b>Information générale sur les obligations fiscales</b><br/>(par le plus grand nombre de vecteurs possibles : brochures, spots télévision, numéros gratuits à serveurs vocaux, contact avec un agent spécialisé, Internet...)<br/> <b>Information personnalisée du contribuable sur sa situation</b><br/>consultation « on line » du compte du contribuable<br/>-soit directement (Internet, serveur vocal ou borne interactive)<br/>-soit par l'intermédiaire d'un agent du fisc (en général par téléphone)<br/> <b>Assistance aux contribuables</b><br/> <b>Aide au renseignement des déclarations</b><br/>Service de proximité ou téléphonique<br/>Assistance aux contribuables en difficulté (délai de règlement..)</p> |

<sup>52</sup> Inspection générale des finances n°98 Op.Cit

<sup>53</sup> Op. Cit page 60- 61

|                                 |   |
|---------------------------------|---|
|                                 | <b>Moyens modernes de déclarations et de paiement</b><br>Téléchargement des formulaires<br>Création des services de télédéclaration et télépaiement<br>Publicité sur ces services   |
| <b>Règlement des différends</b> | <b>Suivi des plaintes et réclamations des contribuables</b><br>Résolution rapide des problèmes<br>Exploitation des plaintes pour mettre en évidence la défauts de qualité   |
| <b>Management et pilotage</b>   | <b>Mesure de la performance et réclamation des contribuables</b><br><b>Mesure de la satisfaction des clients</b> (sondages)<br><b>Mesure de la qualité du service rendu</b> (indicateurs, mesure indépendante de l'exactitude des informations fournies aux contribuables)<br><b>Retour d'information</b> : proposition de simplification de la législation fiscale |

## Sous-section 1 : Le service aux contribuables intègre une démarche pédagogique et préventive <sup>54</sup> :

« Il existe dans plusieurs pays (Etats-Unis et Canada, notamment), des actions de pédagogie de l'impôt, menées aussi bien à l'école (directement, ou par le relais des professeurs, pour lesquels l'administration fiscale prépare des « kits » pédagogiques), qu'auprès des entreprises et des particuliers (programmes de « visites communautaires », menées par des agents du fisc ou par des volontaires), et enfin en direction de la société dans son ensemble (campagnes de communication).

### 1. La pédagogie de l'impôt

C'est aux **Etats-Unis** que l'action pédagogique est la plus développée : elle se traduit par des conventions avec le système éducatif, et par une présence des représentants de la division « *customer service* » de l'*IRS* dans les salons et congrès de professeurs. L'*IRS* prépare, et remet régulièrement à jour, un matériel pédagogique spécifique. La création d'un site Internet destiné aux enfants et aux adolescents (TAXI) s'intègre dans la même démarche : la pédagogie pratiquée a pour but à la fois de présenter de façon simple les obligations fiscales, et de renforcer la légitimité de l'impôt en montrant aux élèves le lien entre les prélèvements et le fonctionnement des services publics.

Ce type d'action, également pratiqué au Canada, existe aussi en Espagne, où l'agence fiscale a des accords avec l'Education nationale pour dispenser un enseignement comprenant une série de cours sur les bases du système fiscal aux élèves de 13/14 ans.

### 2. La prévention et l'assistance aux contribuables :

« La pédagogie de l'impôt participe d'une action de long terme sur les normes culturelles qui régissent l'attitude de la société en général face des obligations fiscales. Elle peut être prolongée par des **actions de prévention et d'assistance** en direction des publics plus spécifiques. Ces actions sont baptisées par l'*IRS* « éducation du contribuable ». Les Etats-Unis, le Canada, l'Espagne et l'administration fiscale néerlandaise ont des programmes personnalisés d'aide à la déclaration, dirigés notamment vers les populations les moins éduquées. Ces programmes font largement appel, notamment aux Etats-Unis, à des bénévoles, retraités de l'administration fiscale ou simples citoyens ; l'*IRS* assure également de véritables cours de fiscalité et de comptabilité au bénéfice, notamment, des créateurs d'entreprises nouvelles.

C'est peut être en **Espagne** que cette démarche est la plus significative, sous la forme du programme PADRE. Pour inciter les contribuables à accomplir volontairement leurs obligations fiscales, l'administration remplit la déclaration des contribuables qui le sollicitent, lesquels n'ont plus, sur rendez-vous, qu'à passer la signer. Il leur permet aussi de compléter leurs déclarations de revenus sur une disquette pré formatée ou par téléphone, pour les contribuables, utilisant le modèle de la déclaration simplifié. Cinquante huit pour cent des déclarations d'impôt sur le revenu ont été souscrites sous cette forme en 1997, soit 7,1 millions de déclarations. Ce service est rendu soit directement, soit par l'intermédiaire d'entités collaboratrices (assimilables aux centres d'assistance fiscale italiens et français), qui sont les établissements bancaires participant au recouvrement »<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> Inspection générale des finances n°98 Op. Cit page 70-71

<sup>55</sup> inspection générale des finances n°98 Op. Cit page 71

Les visites d'entreprises, notamment nouvelles, par des inspecteurs d'impôt sont particulièrement développées en Irlande (visite systématique lors de l'immatriculation d'une entreprise). Cette activité mêle une dimension au service rendu aux entreprises (informations générales sur les obligations fiscales, conseil pour le type de service le plus adapté).

## Sous-section 2 : Les services aux contribuables s'appuient sur la connaissance de la clientèle et sur la communication :

### 1. Une connaissance affinée du contribuable :

« La consultation des contribuables sur les procédures de l'administration est largement pratiquée. Ainsi, au Canada le revenu a des groupes de consultation de contribuables( notamment petites entreprises, handicapés et personnes du troisième âge). Leur consultation a pour but de favoriser l'individualisation du service rendu. Un comité consultatif a été institué, qui associe représentants des associations professionnelles et de l'association des comptables, qui est géré par la direction générale des vérifications.

Un autre exemple est fourni par l'inspection générale des finances où l'administration fiscale néerlandaise possède :

- 30 bureaux des impôts pour les personnes physiques
- 11 bureaux des impôts pour les PME
- 9 bureaux des impôts pour les grandes entreprises

Ainsi, aux Pays-bas, les bureaux de la division « Grands groupes » sont organisés par secteur économique ce qui permet l'émergence de forte spécialisation. A l'intérieur des bureaux, les agents sont organisés par équipes pluridisciplinaires : certains agents jouent le rôle de « clients managers » (gestionnaire du compte client) »<sup>56</sup>.

En outre, la segmentation de la clientèle, ou encore la « customisation » du service offert, constitue un moyen pour l'administration fiscale de se rapprocher des besoins spécifiques de ses clients, et de devenir au-delà de la simple rhétorique, véritablement « orientée vers les clients ».

Dans leur qualité de service aux clients (contribuables), les administrations fiscales peuvent retenir le concept *d'interlocuteur fiscal unique* (guichet unique fiscal pour l'ensemble des problèmes fiscaux du contribuable assiette ou recouvrement) : ce contact clientèle constitue le point d'entrée unique du contribuable dans ses relations avec le fisc<sup>57</sup>.

Enfin, pour mener à bien cet objectif de connaissance affinée des contribuables, les administrations fiscales doivent exploiter des données issues à la fois de sources :

- **Externes** (sondages, enquêtes de satisfaction, études sectorielles...)
- **Internes** (exploitation des plaintes et réclamations, retour d'expérience sur les contacts téléphoniques avec les contribuables, volume du contentieux, statistiques détaillées...)

Ce tableau mesure l'évolution récente de la satisfaction des usagers néerlandais<sup>58</sup>.

| Indicateurs de satisfactions               | Particuliers |      | Entreprises |      |
|--|--------------|------|-------------|------|
|  | 1994         | 1997 | 1994        | 1997 |
| <b>1-accessibilité des services</b>        | 73%          | 84%  | 55%         | 61%  |
| <b>2-clarté des lettres et formulaires</b> | 25%          | 20%  | 27%         | 29%  |
| <b>3-rapidité des procédures</b>           | 35%          | 74%  | 41%         | 58%  |
| <b>4-avez-vous eu à vous plaindre</b>      | 5%           | 5%   | 7%          | 7%   |

« Le Revenu britannique a effectué en 1996 pour la première fois un sondage national et considère que ce sondage a joué un rôle important dans la formulation de ses objectifs en matière de qualité de service. Le Revenu indique par exemple désormais vouloir améliorer l'ergonomie et la lisibilité des courriers de ses formulaires et de ses imprimés informatiques »<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> INSPECTION GENERALE DES FINANCES n°98 Op. cit. page 67

<sup>57</sup> Economie, finance et industrie. <http://www.alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf>. (consulté le 17 avril 2002)

<sup>58</sup> Inspection générale des finances Op. Cit page 66

<sup>59</sup> inspection générale des finances n°98 Op. Cit page 68 – 69

## 2. La stratégie de communication en direction des contribuables <sup>60</sup>:

« Toutes les administrations fiscales pratiquent, à des degrés divers, une forme de communication institutionnelle en direction des contribuables. L'exemple néerlandais est particulièrement significatif. En effet, la communication de Belastingdienst se caractérise particulièrement par :

- L'utilisation d'un slogan axé sur la valeur du service au client de l'administration fiscale « *we cannot make it more pleasant but we can make it easier* » qui se trouve sur l'ensemble des supports de communication de l'organisme.
- Une vraie stratégie de communication grand public par le biais de spots télévisés : ces publicités sont bien conçues, dans un registre humoristique, et aisément identifiables.

On peut distinguer trois types de contenu dans cette stratégie de communication. En premier lieu, certains publicités ont pour but de construire et d'entretenir l'image (corporate identity) de l'administration fiscale, comme organisation moderne de customer friendly ; ainsi, un spot télévisé met en scène l'administration fiscale de l'avenir, qui reposera sur la communication entre le contribuable (son domicile) et le contact clientèle (au centre des impôts) qui s'échangent des informations par vidéo-conférence.

Un deuxième type de publicité vise à communiquer sur un contenu concret ; ainsi, l'administration fiscale a pris le parti de communiquer sur les « événements fiscalement importants » pour les particuliers : le mariage, l'achat d'une voiture, la création d'une entreprise....Enfin, d'autres campagnes de publicité, plus ciblées, sont organisées à l'occasion de la saison déclarative. Elles se concluent par des numéros d'appel gratuits.

Enfin, la division «grands groupes» organise plusieurs rencontres chaque année avec les organisations professionnelles, syndicats, conseils fiscaux et autres groupes d'intérêt, afin de leur exposer les buts et les méthodes de travail, de discuter de la législation fiscale et de noter les critiques ».

### Sous-section 3 : La professionnalisation des relations avec les contribuables :

Dans les administrations fiscales les plus avancées, la fonction service au contribuable, d'information et d'assistance est très prise au sérieux. Cela implique une professionnalisation de l'accueil du contribuable<sup>61</sup>. En effet l'administration s'est assignée à elle-même l'objectif de mieux satisfaire les exigences des administrés et de mieux accueillir les usagers en « respectant les 5 standards de qualité : réception sur rendez-vous, pas d'appel téléphonique sans suite, envoi des formulaires à domicile, systématisation des réponses d'attentes quant une expertise est nécessaire et levée de l'anonymat »<sup>62</sup>.

« Au **Royaume-Uni**, le *Revenue* organise des formations spécifiques à l'accueil du public, direct ou téléphonique, ainsi que des concours internes en matière de qualité de service. Cette professionnalisation va de pair avec une démarche de certification ISO de leur qualité de service et par la diffusion de guides, de codes de pratiques, organisation de séminaires visant à diffuser à l'intérieur les meilleures pratiques.

Cette démarche de professionnalisation comprend un préalable, et deux volets :

- en préalable, elle implique que le service au contribuable est une **activité qui peut être mesurée et organisée, et qui doit donc sortir du stade artisanal** : ainsi dans plusieurs pays, la durée des conversations des agents répondant au téléphone est mesurée, et reliée au type de problème dont ils ont eu à s'occuper ; aux Etats-Unis, des gestionnaires de files d'attentes au guichet permettant de mesurer le temps d'attente effectif des contribuables :

<sup>60</sup> Op. cit. page 62-63

<sup>61</sup> inspection générale des finances n°98 Op. Cit page 68-69

<sup>62</sup> Economie, finance et industrie Op. Cit page 4

**Indicateurs de gestion 1998/1999 en matière de qualité de service ( au Royaume- Uni )**

| Objectifs de gestion  | Objectif 97/98 | Résultat 97/98 | Objectif 98/99 |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Exactitude dans la détermination de la dette fiscale  | 93%            | 95%            | 95%            |
| Envoi d'une réponse à l'ensemble des demandes écrites des contribuables dans un délai maximum de 28 jours | 75%            | 74%            | 75%            |
| Réception des visiteurs dans les « tax inquiry centers » dans les 15 mn de leur arrivée                   | 94%            | 97%            | 94%            |
| Réponses aux appels téléphoniques des contribuables dans un délai maximal de 30 secondes                  | 90%            | 89%            | 90%            |

- ce premier volet de cette démarche de professionnalisation concerne la formation et la requalification des agents directement en contact avec le public afin de les mettre à même de répondre directement et à la plupart des demandes d'informations et d'assistance formulées par les contribuables (pour répondre à cette exigence, l'administration fiscale élabore des fichiers de réponses types à des questions fiscales concrètes).
- Ce premier volet est souvent complété par l'orientation rapide des demandes les plus complexes vers des services spécialisés, qui seront à même d'y répondre dans les meilleures conditions de délai et d'exactitude). Le programme espagnol **INFORMA** a institué une procédure de centralisation des questions complexes dans une unité composée de 15 à 20 agents hautement qualifiés. Le système américain des centres d'appel permet, quant à lui, l'orientation d'appels relatifs à des questions techniques vers des centres de réponse spécialisés par thèmes »<sup>63</sup>.

<sup>63</sup> Inspection générale des finances n°98 Op. cit. page 62-63

# Chapitre 2 : Ingénierie du système fiscal

## Section 1 : Un système fiscal équitable et efficace :

« D'une façon générale, la conception d'une bonne technique d'imposition implique une étude de faisabilité préalable pour s'assurer que l'imposition peut être mise en œuvre de façon satisfaisante et équitable »<sup>64</sup>.

« En réalité, il n'existe pas d'impôt sur le revenu qui soit équitable. Toute loi qui exige d'une personne qu'elle cède involontairement des fonds est intrinsèquement inéquitable, même si elle est fondamentalement nécessaire. Les législateurs essaient de rédiger des lois fiscales qui réduisent au minimum les iniquités à fin d'atteindre un haut niveau de civisme fiscal »<sup>65</sup>.

Le système fiscal doit être perçu de façon équitable. « La répartition des charges fiscales devrait se faire en fonction du degré d'utilisation des services publics »<sup>66</sup>.

Promouvoir le respect volontaire de la loi fiscale exige une application juste et équitable des lois. En effet l'équité dans la perception d'impôt est un facteur déterminant car plus le niveau de fraude fiscale apparaît élevé et globalement impuni, plus l'impôt apparaît insupportable aux secteurs qui ne peuvent matériellement frauder.

Puisque l'équité est la pierre angulaire de tout édifice fiscal, un système fiscal équitable et efficace doit tenir compte de :

**a) La pondération et équilibre des taux :** « il est bien évident que pour le Trésor un impôt à taux modéré mais effectivement recouvré est préférable à un impôt de taux élevé mais qui demeure théorique »<sup>67</sup>. Il faut que le taux d'imposition soit flexible compétitif et incitatif.

**b) La personnalisation de l'impôt :** « qui est conforme à la conception moderne de la justice fiscale qui veut que l'on tienne compte, pour le calcul de l'impôt, de la situation économique et sociale du contribuable »<sup>68</sup>.

**c) Impôt progressif :** « le principe de la progressivité est consacré par la plupart des systèmes fiscaux contemporains »<sup>69</sup>. Cette progressivité de l'impôt conduit, dans un souci de justice et d'équité, à imposer plus lourdement les tranches relativement élevées du revenu ou du capital<sup>70</sup>.

## Section 2 : Le système de conception des textes fiscaux :

### Sous-section 1 : Simplification des lois :

Les règles et les procédés législatifs doivent intégrer l'impératif l'observation volontaire de la loi. En administrant la législation de façon juste, professionnelle et simple, on arrive à maintenir la confiance du grand public. Les contribuables et les agents expriment leur insatisfaction au regard de la complexité de la législation fiscale.

A titre d'exemple, « l'administration fiscale française s'engage à :

- soumettre des propositions de simplification de la législation fiscale chaque année ainsi que la clarification des textes de la loi en vigueur afin de réaliser l'intelligibilité des lois par les contribuables et par la suite la bonne application des ces lois.
- proposer des mesures de simplification des obligations déclaratives des usagers, notamment en réduisant le nombre de leurs contacts déclaratifs et de paiement avec l'administration et en cherchant à améliorer la lisibilité et l'accessibilité des imprimés.
- chercher les moyens qui puissent harmoniser les méthodes, les procédures et les prises de position. Cette harmonisation évitera de traiter le même problème d'une sous direction à une autre ou dans une même sous direction »<sup>71</sup>.

<sup>64</sup> : Abderraouf Yaich, « la théorie fiscale »

<sup>65</sup> Ministère des finances de Canada OTTAWA le 5 novembre 1996 Op .Cit

<sup>66</sup> la conjoncture, numéro 14 fiscalité : définition et théorie. [www.laconjoncture.org/html/comprendre14.htm](http://www.laconjoncture.org/html/comprendre14.htm) (consulté le 29 avril 2002)

<sup>67</sup> Habib Ayadi « le droit fiscal » publié en 1989 page 134

<sup>68</sup> Op. Cit page 186

<sup>69</sup> Op. Cit page 186

<sup>70</sup> Patrice Planté « La progressivité de l'impôt » [www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm](http://www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm)

<sup>71</sup> Economie, finance et industrie Op . Cit

## Sous-section 2 : L'évaluation de la législation :

Bien qu'il s'agisse d'une activité encore peu développée, l'évaluation de la législation constitue une préoccupation grandissante dans tous les pays qu'elle concerne la forme ou le fond, qu'elle s'applique aux projets avant leur examen par le Parlement ou aux lois déjà en application.

« - la loi fait-elle l'objet d'une évaluation formelle, aussi bien avant son adoption par le Parlement qu'après ? en d'autres termes, les projets de loi font-ils l'objet d'un examen critique de leur forme juridique avant leur dépôt au Parlement ?

- les lois en vigueur sont-elles ensuite périodiquement révisées corrigées ?

- l'opportunité de la loi, c'est à dire sa capacité à répondre au problème posé, fait-elle l'objet d'une appréciation avant la discussion parlementaire ?

- comment l'évaluation à posteriori de la loi est-elle réalisée ? »<sup>72</sup>.

### 1. Elaboration des lois fiscales :

Les pays Anglo-Saxons ont beaucoup développé l'évaluation formelle des lois où des fonctionnaires spécialisés détiennent le monopole des projets de loi au Royaume-Uni et au Canada. Il existe dans ces pays un de fonctionnaires recrutés parmi d'anciens avocats experts et spécialistes en fiscalité travaillant à partir des indications que leur fournissent par écrit les fonctionnaires du ministère de Finance et des agents de l'administration fiscale qui sont à l'origine de l'initiative. Ils démontrent les insuffisances de la législation en vigueur et analysent les lacunes du droit fiscal et posent des améliorations en se basant sur des statistiques<sup>73</sup>.

Le processus d'élaboration des projets de lois Allemand comprend l'utilisation d'un questionnaire très détaillé permettant de tester la « *nécessité, l'efficacité et l'intelligibilité* » de tous les projets de lois fiscales. Ces tests et questions cherchent à vérifier l'opportunité d'une réforme et mettre en œuvre en évidence que la création d'une nouvelle loi ne se justifie que si le problème à résoudre se révèle particulièrement important<sup>74</sup>.

### 2. Contrôle des effets de la loi :

« Les clauses d'évaluation sont apparues dans les années70. Elles prescrivent l'examen des effets des lois à l'expiration d'un certain délai et, le cas échéant, la modification des lois qui ne produisent pas les effets attendus. Il faut alors corriger les textes si les prévisions qui les avaient justifiées se révèlent inexacts avec le temps »<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> « L'évaluation de la législation » service des affaires européennes octobre 1995  
[www.Senat.fr/lc/lc7/lc7.html](http://www.Senat.fr/lc/lc7/lc7.html) (consulté le 25 mai 2002)

<sup>73</sup> Op. Cit

<sup>74</sup> Op. Cit

<sup>75</sup> L'évaluation de la législation Op. Cit

## Chapitre 3 : Conditions se rattachant aux contribuables :

Le contribuable est à la fois l'objet et le moteur du respect spontané de la loi fiscale.

### Section 1 : Le comportement du contribuable :

Un comportement honnête suppose, une culture d'éthique, une culture de civisme et de solidarité. Le contribuable doit aussi participer et assister aux missions pédagogiques des impôts qu'organise l'administration fiscale pour accepter au mieux l'utilité de l'impôt et se persuader que l'évasion fiscale n'est pas un « crime sans victimes »<sup>76</sup>, au contraire, elle cause l'inflation et dérègle le jeu de la concurrence. Les facteurs culturels sont aussi un élément explicatif du comportement type du contribuable. Il existe par conséquent une corrélation entre le niveau de développement social (éducation formation liberté...) et l'attitude par rapport à l'impôt. « Ces facteurs culturels déterminent l'environnement psychologique de l'impôt »<sup>77</sup>.

Le contribuable doit oser poser des questions à l'administration fiscale et demander conseil sur les points qui lui semblent ambigus : (ne pas hésiter à prendre contact avec elle). Dans l'exemple du Canada, l'administration fiscale incite les contribuables à s'adresser en cas de problèmes aux « Bureaux de plaintes et de résolution de problèmes »<sup>78</sup>.

Le contribuable doit avoir une connaissance appropriée de ses droits et obligations et des techniques fiscales tels que les avantages fiscaux pour essayer d'en tirer avantage et de réduire sa base imposable de façon légale.

### Section 2 : Les garanties du contribuable :

Pour que le contribuable adhère au respect spontané de ses obligations, il doit connaître ses droits.

Plusieurs garanties sont accordées au contribuable lors du contrôle : garanties temporelles et procédurales. Les premières proviennent du fait que le droit de contrôle de l'administration fiscale est limité dans le temps. Cette limitation temporelle du droit de reprise établit un équilibre assez respectueux des intérêts des citoyens et de la puissance publique. Les garanties procédurales concernent le contrôle sur place<sup>79-80</sup>.

En plus le contribuable jouit des garanties contre les changements de doctrine de l'administration : le principe de sécurité juridique qui signifie que les contribuables n'ont pas à supporter les hésitations de l'administration fiscale. En plus le principe de l'opposabilité de la doctrine favorable apparu en France en 1959 constitue sans aucun doute une garantie importante pour les contribuables pour rendre stable leur situation fiscale qui ne peut être affecté par l'interprétation administrative de la norme légale<sup>81</sup>.

Ce mécanisme juridique qui permet aux contribuables d'opposer à l'administration fiscale son interprétation de la loi lorsqu'elle leur est favorable paraît assez proche de celui du ruling américain.

<sup>76</sup> « L'amélioration de la transparence dans l'administration fiscale » [www.eagerproject.com/brief12f.html](http://www.eagerproject.com/brief12f.html) (consulté le 13 avril 2002)

<sup>77</sup> Abderraouf Yaich « la théorie fiscale » publié en 2002 page 238

<sup>78</sup> Rita Dionne-Marsolais « Nous mettre davantage à l'écoute des contribuables-clients pour continuer d'améliorer la qualité de nos services » Québec, le 28 juillet 1998 [www.revenu.gouv.qc.ca/fr/pub\\_form/presse/1998/28juil.htm](http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/pub_form/presse/1998/28juil.htm) (consulté le 30 mai 2002)

<sup>79</sup> Francis Querol : « le contrôle fiscal en France » Toulouse 1 sciences sociales [www.univ-tlse1.fr/publications/Colloques/RencontresManufacture/ContrFiscalQuerol.html](http://www.univ-tlse1.fr/publications/Colloques/RencontresManufacture/ContrFiscalQuerol.html) (document consulté le 4 avril 2002)

<sup>80</sup> Anna Fondaneau « la charte des droits et garanties du contribuable espagnol » article publié dans la revue « Fiscalité européenne et droit international ». [www.fontaneau.com/cfe730.htm](http://www.fontaneau.com/cfe730.htm) (consulté le 17 avril 2002)

<sup>81</sup> fiscalité et vie des entreprises « les lois interprétatives » [www.ccomptes.fr/organismes/conseil-desimpots/rapports/fiscalite-entreprise/org10\\_3.htm](http://www.ccomptes.fr/organismes/conseil-desimpots/rapports/fiscalite-entreprise/org10_3.htm) (consulté le 4 juin 2002)

### **Section 3 : La technique du RULING :**

« Cette technique développée dans les pays Anglo-Saxons et notamment aux Etats-Unis consiste en un accord, agrément préalable entre un contribuable et l'administration fiscale sur un certain nombre d'opérations, et sur la résolution d'une question sujette à appréciation »<sup>82</sup>.

Sur présentation d'un dossier, une entreprise peut demander le traitement fiscal qui lui sera appliqué. Le résultat de cette consultation de l'administration fiscale est un « ruling » c'est à dire un engagement du fisc à l'avance et pour une période déterminée qui est en général de 4 ans. Dans les faits le ruling permet de réduire le risque lié à la base imposable.

Toutefois, les entreprises sont au moins sensibles à la sécurité fiscale que leur apporte ce quasi-contrat avec le fisc qu'aux avantages eux-mêmes.

Parmi les applications de la technique de ruling, il convient de relever le « greenfield investment ruling » qui est une technique applicable uniquement aux sociétés étrangères qui font leurs premiers investissements aux Pays-Bas. Ces sociétés, en créant des emplois, peuvent obtenir de l'administration fiscale hollandaise une définition de la base imposable et un certain nombre d'avantages concernant les redevances, la TVA...<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Abderraouf Yaich « la théorie fiscale » publié en 2002 page 246

<sup>83</sup> « aides à l'implantation » centre d'information sur l'Europe s'implanter aux Pays-Bas  
<http://www.info-europe.fr/europe.web/sec.dir/livres/moriou/Pays-Bas/aides.htm>  
(consulté le 20mai 2002)

# Conclusion générale

*Existe-il un modèle idéal d'administration de la loi fiscale ?*

Dans le modèle de la « résistance à l'impôt », l'impôt est défini comme une contrainte, une obligation. « La réaction naturelle des contribuables est une réaction d'opposition contre cette nécessaire ponction »<sup>84</sup>.

Alors que le modèle du respect volontaire de la loi fiscale cherche à convaincre les contribuables de la nécessité de l'impôt, de son rôle économique. Il se base alors sur la production d'un service de qualité aux contribuables.

Le modèle du respect volontaire de la loi fiscale paraît plus pertinent que celui de la résistance à l'impôt puisqu'il suppose un haut niveau de civisme fiscal et un accomplissement volontaire de la loi fiscale. Il est donc profitable tant pour les contribuables que pour l'Etat et l'administration fiscale. Dans de nombreux pays, les administrations fiscales « se sont rendues compte que l'acceptation volontaire et spontanée de la loi fiscale par le plus grand nombre des contribuables est aussi, voire plus, importante que les activités répressives pour assurer un rendement convenable de l'impôt »<sup>85</sup>.

Néanmoins, plusieurs conditions sont nécessaires pour le bon fonctionnement d'un système fondé sur le consentement volontaire à l'impôt<sup>86</sup>:

- **Simplicité de la loi fiscale** : une loi complexe accroît les coûts d'application de la fiscalité et incite les entreprises à ne pas respecter leurs obligations.
- **Bonne information et éducation des contribuables** : la première responsabilité d'une administration fiscale est d'aider les contribuables à remplir leurs obligations. Une administration efficace doit veiller à ce que les contribuables reçoivent une information claire sur leurs obligations, les taxes qui sont applicables, et les dates de déclaration et de paiement. Ils doivent également être informés des changements intervenus dans la loi fiscale.
- **Simplicité des déclarations et procédures d'immatriculation, déclaration, paiement et le cas échéant remboursement** : l'administration doit s'assurer que les procédures et imprimés sont aussi simples que possibles, facilement accessibles aux contribuables, et que les formalités de déclaration et paiement sont aisées et rapides.
- **Rapidité des relances et sanctions des retardataires et défaillants** : la détection immédiate des défaillants et retardataires est un élément fondamental dans un système basé sur le principe de déclaration et paiement spontané.
- **Contrôle efficace des déclarations** : les contribuables doivent savoir que s'ils manquent à leurs obligations fiscales, ils courent des risques certains d'être détectés. L'administration fiscale doit avoir des effectifs et des programmes de contrôle appropriés.
- **Pénalités dissuasives et discriminantes** : les défaillants et fraudeurs doivent savoir qu'ils risquent non seulement d'être identifiés, mais qu'une fois leurs agissements détectés, ils seront sévèrement sanctionnés. Si nécessaire, des poursuites pénales doivent être mises en œuvre dans le cas des fraudes les plus graves.
- **Respect des droits des contribuables et accès à un dispositif d'appel indépendant** : les droits des contribuables doivent être respectés et ceux-ci doivent bénéficier d'une possibilité d'appel auprès d'une autorité indépendante à l'encontre des décisions de l'administration fiscale.
- **Un service de haute qualité** doit donc être rendu aux contribuables afin de les encourager à respecter leurs obligations fiscales.

On peut dire que malgré les tentatives d'aboutir à un haut niveau de respect volontaire de la loi fiscale par les contribuables (modèle largement développé en Amérique du Nord et en Europe), plusieurs pays, et surtout ceux du tiers monde et les pays africains, se plaignent toujours de l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscale. Ces pays, doivent se donner les moyens, l'éducation civique, les régimes politiques stables et démocratiques, nécessaires pour convaincre leurs citoyens de la nécessité et l'utilité de l'impôt.

---

<sup>84</sup> Abderraouf YAICH théorie fiscale édition 2002 page 238

<sup>85</sup> Op. cit. page 246

<sup>86</sup> « améliorer l'efficacité du système fiscal » cas des pays d'Afrique francophones  
[www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module5final.ppt](http://www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module5final.ppt)

Enfin, le développement d'un système de respect volontaire de la loi fiscale dans un pays n'empêche pas que les différentes formes de résistance à l'impôt restent toujours vivaces, même si elles changent de caractéristiques et si leur ampleur diminue considérablement. En effet, réconcilier à tout jamais le citoyen et l'impôt ne semble possible qu'au royaume de l'utopie. L'objectif dans ce domaine ne peut qu'être plus modeste : Trouver, dans un cadre social déterminé, le moins mauvais équilibre entre les aspirations individuelles et les nécessités collectives.

# Bibliographie

## Ouvrages :

- Abderraouf YAICH, « la théorie fiscale » publié en 2002 édition Raouf YAICH.
- Habib AYADI, « Droit fiscal » publié en 1989, Publication du centre d'études, de recherche et de Publication de l'Université de droit, d'économie et de gestion de T(consulté le 20mai 2002)unis.
- Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, « Science et techniques fiscales » , Presses Universitaires de France 1<sup>ère</sup> édition 1984 avril.

## Articles d'Internet :

- Abdesslem BRAHMI atelier 3 « la modernisation de l'administration fiscale ».  
<http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/sommaires.htm> (consulté le 5 février 2002)
- « Aides à l'implantation » centre d'information sur l'Europe s'implanter aux Pays-Bas (consulté le 20mai 2002) <http://www.info-europe.fr/europe.web/sec.dir/livres/moriou/Pays-Bas/aides.htm>
- « Améliorer l'efficacité du système fiscal » , Politique fiscale et réduction de la pauvreté : cours d'éducation à distance, janvier 2002. Cas des pays d'Afrique francophone.  
[www.worldbank.org/wbi/public/finance/publicressources/module5final.ppt](http://www.worldbank.org/wbi/public/finance/publicressources/module5final.ppt)
- Anna Fondaneau « la charte des droits et garanties du contribuable espagnol » article publié dans la revue « Fiscalité européenne et droit international ». [www.fontaneau.com/cfe730.htm](http://www.fontaneau.com/cfe730.htm) (consulté le 17 avril 2002)
- Brief 12 French.htm « amélioration de la transparence dans l'administration fiscale ».  
[www.eagerproject.com/brief12f.html](http://www.eagerproject.com/brief12f.html)
- Commission des communautés européennes Bruxelles le 28-1-2000 rapport de la commission au conseil et au parlement européen. [www.europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2000/com2000\\_0757fr01.pdf](http://www.europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2000/com2000_0757fr01.pdf)
- «Défense du contribuable et contrôle fiscal » colloque iFRAP lundi 14 mai2001  
<http://www.ifrap.org/D-ouvrirlesite/colloques.html>
- Du consentement à l'impôt :  
[www.lemennicier.com/du%20consentement/du\\_consentement2%EO-I.HTM](http://www.lemennicier.com/du%20consentement/du_consentement2%EO-I.HTM)
- Economie, finance et industrie <http://www.alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf>
- « Fiscalité- Efficacité- Equité » atelier 2 [www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p40.htm](http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p40.htm) (consulté le 2 mai 2002)
- Fiscalité et vie des entreprises « les lois interprétatives »  
[ww.ccomptes.fr/organismes/conseil-desimpots/rapports/fiscalite-entreprise/org10\\_3.htm](http://www.ccomptes.fr/organismes/conseil-desimpots/rapports/fiscalite-entreprise/org10_3.htm)
- Francis Querol :« le contrôle fiscal en France » Toulouse 1 sciences sociales [www.univ-tlse1.fr/publications/Colloques/RencontresManufacture/ContrFiscalQuerol.html](http://www.univ-tlse1.fr/publications/Colloques/RencontresManufacture/ContrFiscalQuerol.html)
- Guermazi sofiane : « le droit de communication dans le cadre du code des droits et procédures fiscaux » . [http://www.profiscal.com/Control/control\\_fiscal\\_etude.htm](http://www.profiscal.com/Control/control_fiscal_etude.htm)
- Hervé Lehérissel, « A quoi sert vraiment l'impôt » Revue Sociétal N°33 3<sup>ème</sup> trimestre 2001  
[www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/\\$file/fiscaherissel.pdf](http://www.idep.asso.fr/idep/images.hsf/picturelibraryview/fiscaherissel.pdf/$file/fiscaherissel.pdf)
- « Informatisation autour de l'identifiant unique » la direction des impôts  
[www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm](http://www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm) (consulté le 24 avril 2002)
- Julien CARMONA Pierre-François GOUIFFÈS Inspecteur des Finances Sous la supervision de M. Jean-Luc LEPINE, INSPECTION GENERALE DES FINANCES n°98 « missions d'analyse comparative des administrations fiscales » rapport de synthèse mars 99  
<http://www.alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf> (consulté le 29 avril 2002)
- « LE CONTROLE FISCAL » résolution n°6 compte rendu des travaux du 22ème congrès du SNUI à Lille (décembre 1998) [www.Snui.fr/congr/Lille6.htm](http://www.Snui.fr/congr/Lille6.htm) (consulté le 27 avril 2002)
- « La logique libérale de la réforme » [www.federation-anarchiste.org/ml/numeros/1197/article\\_4.html](http://www.federation-anarchiste.org/ml/numeros/1197/article_4.html)

- « L'évaluation de la législation » service des affaires européennes octobre 1995  
[www.Senat.fr/lc/lc7/lc7.html](http://www.Senat.fr/lc/lc7/lc7.html) (consulté le 25 mai 2002)
- « LE CONTROLE FISACLE », atelier 2. [www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p60.htm](http://www.mfie.go.ma/almalya/assises-fiscales/p60.htm)
- LA DIRECTION DES IMPOTS « informatisation autour de l'identifiant unique »  
[www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm](http://www.finances.gov.ma/almaliya/maliya13/15.htm)
- La Tunisie en bref « les défis de la mondialisation » édition PNUD Tunisie.  
[www.tn.Undp.org/m2\\_defis.htm](http://www.tn.Undp.org/m2_defis.htm)
- La conjoncture, numéro 14 fiscalité : définition et théorie.  
[www.laconjoncture.org/html/comprendre14.htm](http://www.laconjoncture.org/html/comprendre14.htm) (consulté le 29 avril 2002).
- Le ministère du Revenu national, Impôt et le ministère des Finances, rapport du vérificateur général du Canada 1990 chapitre 10 <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/rapports.nsf/html/9010cf.html>
- Patrice Planté « La progressivité de l'impôt » [www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm](http://www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm)
- Paul Martin « martin prolonge le mandat du comité technique de la fiscalité des entreprises » ministère des finances Canada ottawa la 5 novembre 1996 [www.fin.gc.ca/news96/96-081f.html](http://www.fin.gc.ca/news96/96-081f.html)
- Pierre Lemieux, « l'économie de la résistance fiscale », Subversive Liberty publié dans le « figaro économie » 30-1-1997 p xl. <http://www.pierrelemieux.org/artresis.html>
- Revenu Canada « l'équité et les impôts » Price Waterhouse Coopers :  
<http://www.pwcglobal.com/extweb/manissue.nsf/DocID/F7E5486A345254C18525690E004DF3AC>
- Rita Dionne-Marsolais « Nous mettre davantage à l'écoute des contribuables-clients pour continuer d'améliorer la qualité de nos services » Québec, le 28 juillet 1998  
[www.revenu.gouv.qc.ca/fr/pub\\_form/presse/1998/28juil.htm](http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/pub_form/presse/1998/28juil.htm)