

55303

FISC/Working Paper 5

COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE

Stage de formation sur la politique, la législation
et l'administration fiscales

Addis-Abéba, 8-27 octobre 1973

RAPPORTS RECIPROQUES ENTRE LA POLITIQUE,
LA LEGISLATION ET L'ADMINISTRATION FISCALES

Etabli par :

Institute for Tax Administration
University of Southern California
United States of America

M73-2275

RAPPORTS RECIPROQUES ENTRE LA POLITIQUE, LA LEGISLATION ET L'ADMINISTRATION FISCALES

On a l'habitude de toujours considérer, dans cet ordre, la politique fiscale, la législation fiscale et l'administration fiscale. On décide d'abord d'une politique, puis on la traduit par les dispositions techniques d'une législation, et enfin on laisse à l'administration fiscale le soin de résoudre le problème du recouvrement de l'impôt. Non seulement l'administration fiscale vient en dernier, mais on n'y pense trop souvent qu'après coup, comme à un simple auxiliaire technique simplement chargée de recueillir la recette.

Les conséquences de cet état de choses ont été des plus fâcheuses, notamment dans le monde en voie de développement, car les deux premières phases mentionnées ont trop fréquemment été exécutées sans tenir compte de leurs rapports avec la dernière. Ainsi se trouve amorcée une réaction en chaîne aux lointaines et regrettables répercussions.

Nous considérons que la manière classique d'envisager un système d'imposition - en séparant les trois volets : politique, législation et administration fiscales - présente de graves inconvénients pour le monde en voie de développement. Le secteur administratif devrait passer au premier rang des préoccupations. Si l'on n'est pas en mesure d'appliquer une politique ou une législation, tous les efforts consacrés à leur élaboration se réduisent à un exercice purement académique. Non seulement ces efforts ne suffiront pas à assurer les recettes escomptées, mais, avec le temps, pareil régime ne pourra que discréditer les services fiscaux et l'Etat. Aussi examinerons-nous maintenant les moyens d'aborder plus efficacement les problèmes en cause.

La fiscalité peut être considérée comme un édifice dont la politique, la législation et l'administration fiscales seraient les trois piliers. Qu'ils ne soient pas d'égale hauteur, et la stabilité de l'édifice se trouve menacée. C'est habituellement à l'insuffisance de l'administration qu'est due la faiblesse structurale de l'ensemble. Et tout l'édifice fiscal s'écroule lorsque cette faiblesse atteint un certain point.

Cette conception est corroborée par les faits dans son principe et dans sa substance. Il y a environ trois ans, un comité d'experts des Nations Unies est parvenu à la conclusion que l'administration était le point faible de la fiscalité dans les pays en voie de développement. Tous les spécialistes de la question en conviennent.

Nous devons prendre conscience du fait que les trois aspects de la fiscalité sont interdépendants et que l'élaboration d'un système fiscal équilibré exige une notion plus précise de cette interdépendance. Mais ceux que leur formation amène à considérer surtout le point de vue juridique admettent aujourd'hui que la qualité de l'administration importe au moins autant que celle du cadre législatif. Les rapports réciproques entre les trois fonctions découlent du fait que la politique fiscale trace les grandes lignes des fondations légales, qui constituent à leur tour la base sur laquelle doit être édifiée une administration fiscale efficace.

Ces trois fonctions s'interpénétrant en raison de la nature même de leurs rapports, une attention égale doit être accordée aux dispositions fiscales et à leurs possibilités d'application administrative. Ainsi la simple logique de cette analyse exige-t-elle non seulement que des représentants de l'administration fiscale travaillent en étroite liaison avec les planificateurs du système fiscal et les experts juridiques, mais que ces représentants soient associés, dès l'origine, à chacune des étapes de l'évolution des concepts relatifs à l'impôt.

Malheureusement, il n'en a pas été ainsi dans de nombreux pays, avec la conséquence que la fiscalité s'y trouve alourdie de complications, entraves et surcharges administratives dont les causes résident dans la politique et la législation fiscales. Nombreux aussi sont les pays que l'absence de ressources empêche de recruter et de former le personnel compétent nécessaire pour aider à réduire à un minimum l'acuité de tels problèmes. Devant cette formidable accumulation d'obstacles à l'efficacité, la ligne de conduite qui s'impose aux nations en voie de développement consiste à admettre la nécessité de supprimer ces obstacles d'urgence. Cela contribuera à encourager les assujettis à s'acquitter de leurs obligations, facilitera le recouvrement de l'impôt et en accroîtra le rendement. La recherche d'une solution à ces problèmes fondamentaux est l'objet même de la présente réunion.

Comment pouvons-nous aider à corriger le défaut d'équilibre entre politique, législation et administration fiscales? C'est une chose que d'avoir défini un objectif; c'en est une autre que de le traduire dans les dispositions d'un texte législatif, et une autre encore que d'élaborer une loi qui soit applicable en pratique. Comment les trois choses sont-elles liées entre elles? Quelles mesures y a-t-il lieu de prendre? Qu'est-ce que cela devrait représenter pour chacun de nous?

Un des facteurs indispensables pour obtenir une soumission volontaire à l'impôt et un recouvrement effectif de celui-ci est la claire compréhension que le contribuable et l'agent du fisc doivent avoir de la loi pour pouvoir s'y conformer. Cela suppose d'une part que celle-ci soit clairement rédigée et, d'autre part, qu'il existe un système de communication permettant à chacun d'être informé. Ces deux conditions doivent être remplies respectivement par l'intégration au cadre juridique des dispositions de la loi écrite, et par une action positive des services fiscaux quant à l'interprétation de ces dispositions et à la diffusion des éléments d'information correspondants. S'il n'est pas tenu compte de ces considérations, le contribuable n'aura pas connaissance de ses droits ou des voies de recours à sa disposition, et le personnel de l'administration fiscale ne sera pas certain de ses devoirs et responsabilités. Il devrait être possible à la fois au contribuable et au contrôleur du fisc d'être d'accord au départ sur l'essentiel des lois et règlements.

Autre facteur, le contribuable doit être associé au processus de mise au point et de modification des lois, décrets et règlements fiscaux. L'organisation de séances publiques à cette fin permettrait aux contribuables d'exprimer leur opinion et aiderait les pouvoirs publics à prévoir des situations auxquelles ils pourraient sans cela ne pas songer. Cette façon de procéder facilite l'incorporation, dans les textes législatifs, de dispositions de nature à assurer une administration plus efficace.

Sur le plan, là encore, de la communication, il importe de faire en sorte que les modifications apportées aux lois en vigueur, les nouveaux règlements et les mesures administratives éventuelles soient communiqués au personnel chargé de leur application, et plus particulièrement aux agents le plus directement en contact avec le public.

Bref, il y a lieu de tirer parti de toutes les voies de communication possibles pour relier et coordonner entre eux les multiples éléments de l'appareil fiscal. Mais ce n'est là qu'un début. Nous examinerons maintenant quelques-uns des autres domaines de l'administration fiscale qu'il convient de reconsidérer en vue d'instituer un programme d'imposition plus fonctionnel.

Un des principaux obstacles à une administration efficace de la fiscalité réside dans la multiplicité des dispositions sans utilité qui subsistent dans la législation fiscale de nombreux pays. Elles se comptent quelquefois par centaines et sont cause d'une telle complication qu'elles ne produisent pas les recettes qu'on en attendait.

Cette situation étant un aboutissement tout à fait normal du point de vue du comportement humain et du fonctionnement des services publics, il est très facile de s'y laisser prendre. On a besoin de rentrées plus importantes, et l'on cherche donc d'urgence une nouvelle source de revenu. Il arrive fréquemment qu'une nouvelle loi soit adoptée sans tenir compte des impôts établis par ailleurs, et c'est l'administration fiscale qui doit résoudre le problème du recouvrement. Les frais administratifs sont excessifs, et le rendement est faible. Ce qui est encore plus grave, c'est que nombre de lois de ce genre sont impossibles à appliquer et nuisent à la réputation de l'administration fiscale tout entière.

Pareille situation exige que des mesures soient prises. Une loi que les pouvoirs publics ne peuvent appliquer doit être rapportée. De même les règlements édictés pour l'application des politiques et des lois, mais auxquels les structures administratives ne peuvent s'adapter, doivent être abrogés. Une des premières dispositions à prendre en vue d'augmenter l'efficacité du fonctionnement administratif consiste à reconsidérer les lois et règlements de ce genre.

Une autre politique de compensation, suivie par de nombreux gouvernements en matière de structures fiscales, consiste à appliquer des taux d'imposition

différents en vue de contre-balancer les fraudes escomptées. Les contribuables relevant de certaines catégories de revenu où l'on sait que la fraude se pratique sont délibérément soumis à des taux plus élevés. Il en résulte inéluctablement pour le contribuable honnête une charge accrue qui l'oblige à recourir à son tour à l'évasion fiscale pour éviter que la contribution qu'il doit verser ne devienne excessive. Une telle politique porte en elle les germes de son propre échec. Elle favorise la généralisation de la fraude et force simplement à augmenter continuellement les taux d'imposition.

Une autre cause d'inefficacité administrative procède de situations que certains gouvernements ont eux-mêmes créées en établissant des systèmes de fiscalité dans lesquels la compétence à l'égard des différents impôts, et même quelquefois la responsabilité des différentes fonctions fiscales (perception, contrôle, recouvrement et autres opérations administratives), sont réparties entre différents organismes. De cette dispersion résulte un manque de coordination et d'efficacité. Il serait préférable d'élaborer une législation organisant l'administration fiscale de manière à lui donner compétence unique sur les divers éléments de la fiscalité.

Le moins qu'on puisse dire de situations comme celles qui viennent d'être mentionnées (prolifération des textes et organismes fiscaux) est qu'elles sont cause de complications. Il est nécessaire d'opérer une simplification, et non d'aggraver la complexité existante par des mesures supplémentaires. La simplicité est beaucoup plus difficile à obtenir qu'une complexité désordonnée, mais chaque pays, par les moyens qui lui sont propres, doit s'attaquer à cette tâche ardue. Il importe de l'entreprendre dès maintenant, car elle ne peut que devenir plus incommode à mesure que le temps passe.

Nous avons examiné précédemment certains des problèmes qui se posent, avec le temps, par suite de l'adoption de nouvelles lois fiscales. Considérons-en maintenant quelques autres conséquences.

Les diverses lois fiscales sont liées entre elles d'une manière ou d'une autre, mais les textes législatifs finissent souvent par se chevaucher et s'interpénétrer de manière si embrouillée que ni l'agent du fisc ni le contribuable ne peuvent savoir quels sont leurs devoirs et leurs obligations. Il s'ensuit qu'ils doivent se livrer à un pénible travail de recherche pour essayer de déterminer exactement ce qu'exige la loi.

Fréquemment, le législateur élude avec désinvolture la question des interférences possibles entre les différents textes en y introduisant une clause générale annulant "toutes dispositions antérieures non compatibles avec les présentes". Pareille clause a simplement pour effet de laisser le soin de clarifier les textes à l'agent du fisc et au contribuable, qui peuvent l'un et l'autre fournir des arguments également valables à l'appui de leurs thèses respectives, même lorsque celles-ci sont diamétralement opposées.

Un moyen d'éclaircir et de simplifier une situation de ce genre consiste pour les pouvoirs publics à rassembler sous forme de code les divers textes législatifs en vigueur. Un tel code répond au principe précédemment énoncé, selon lequel une condition nécessaire de la soumission à l'impôt et du bon recouvrement de celui-ci est la certitude des assujettis et de l'administration à l'égard des exigences de la loi. Comme il est souvent impossible d'obtenir semblable certitude, une clarification est alors la meilleure façon d'y suppléer.

Le même principe vaut pour les décrets et règlements édictés par les pouvoirs publics pour assurer l'application des lois. Ces décrets et règlements doivent eux aussi être rassemblés sous une forme commode, dans un recueil facile à se procurer et mis à jour au moins une fois par an.

Tournons maintenant notre attention vers le contribuable et voyons comment la politique, la législation et l'administration fiscales peuvent être conjointement mises en oeuvre de manière à produire les recettes escomptées au prix d'un minimum de friction. Le principe essentiel à appliquer est peut-être de faire en sorte que le paiement de l'impôt soit aussi aisé que possible.

Par nature, les rapports entre le contribuable et l'agent du fisc sont virtuellement des rapports d'hostilité. Personne, même dans les pays où la soumission à l'impôt est la plus grande, n'aime payer ses contributions, mais il appartient à l'agent du fisc d'aider le contribuable à surmonter cette répugnance. Il importe par conséquent de formuler des politiques de nature à réduire à un minimum les possibilités de complications et de fraudes. L'un des principes les plus généralement admis à cet égard est que la charge fiscale doit, de par la loi, être équitablement répartie. Si ce principe n'est pas respecté, on peut dire que la fraude fiscale se trouve en germe dans la phase administrative du processus.

D'autre part, si l'agent du fisc part naturellement du principe que le versement des contributions est un devoir du citoyen envers l'Etat, souvent il ne tient pas compte aussi volontiers du principe également important selon lequel l'Etat a réciproquement envers le contribuable le devoir de l'aider à s'acquitter de cette obligation. Cette constatation suggère la possibilité de toute une gamme de mesures et solutions interdépendantes permettant l'établissement de meilleures relations.

Donner au contribuable l'occasion de faire connaître son avis sur toute nouvelle législation ou réglementation fiscale envisagée est une mesure dont la valeur a déjà été soulignée. La codification des textes législatifs et réglementaires applicables en est une autre. De même, le contribuable doit pouvoir se procurer facilement la documentation explicative et les formules appropriées nécessaires pour l'aider à établir sa déclaration d'impôt. Une autre mesure encore consiste à installer des bureaux de perception à des emplacements convenablement choisis. Ces exemples ne représentent que quelques-uns des nombreux petits mais importants détails dont dépend l'ensemble. En d'autres termes, il y a lieu de rechercher toutes les possibilités de simplifier au contribuable la tâche de s'acquitter de ses obligations.

Tout comme les responsables de l'administration fiscale et leurs assistants pour l'élaboration des politiques, ainsi que les contribuables et les conseillers fiscaux, ont besoin d'une information claire, précise et à jour pour les guider dans les efforts qu'ils déploient suivant la législation fiscale, il convient que le personnel des services fiscaux (contrôleurs, inspecteurs, etc.) dispose d'une information comparable. Les attributions et responsabilités légales de ces agents (procédures, pouvoirs, fonctions et relations avec le contribuable) doivent être définies de façon claire et détaillée dans un manuel, de façon qu'eux aussi puissent remplir efficacement leur rôle. Faute d'un tel manuel, il est difficile à l'administration fiscale, en tant qu'organisation, de fonctionner correctement.

Si nous retenons les différentes suggestions formulées jusqu'ici, nous nous trouvons en possession d'une base à partir de laquelle peut être envisagée une solution globale permettant de relier et coordonner entre elles la politique, la législation et l'administration fiscales. Cette solution consiste dans une politique fiscale mûrement réfléchie, traduite en dispositions légales appropriées, et mise en oeuvre par une administration fiscale qui, pour atteindre avec un maximum d'efficacité les objectifs de cette politique, délègue son autorité à des cadres spécialisés.

Malgré tous les efforts déployés pour établir un plan et un programme de nature à encourager la soumission à l'impôt, il reste cependant toujours quelqu'un pour tenter de tourner la loi. Puisque la fraude fiscale est inévitable, il faut évidemment prendre les mesures nécessaires pour la limiter autant que possible. La négliger serait l'encourager, ce qui, en fin de compte, conduirait inévitablement à la faillite du système. L'objectif doit être d'obtenir le plus haut degré possible de soumission spontanée, mais il faut partir du principe que c'est l'application énergique de la loi, progressivement réalisée au cours d'années de soigneuse planification et d'efforts soutenus, qui constitue le facteur déterminant de cette discipline volontaire. En vérité, on peut aller jusqu'à dire que c'est la suite tout entière des efforts pour appliquer la loi qui forme le fondement de la soumission à l'impôt.

Tout d'abord, un système doit être institué pour la vérification des déclarations des contribuables. Les erreurs - de forme ou de fait, intentionnelles ou non - sont inévitables. Si le système fiscal n'est pas protégé contre les erreurs intentionnelles, celles-ci se multiplieront inmanquablement jusqu'au moment où il deviendra impossible au système de fonctionner. Il faut donc que les déclarations soient examinées et vérifiées, et qu'elles soient corrigées lorsqu'elles sont entachées d'erreur.

L'administration fiscale, en présence d'un contribuable récalcitrant, doit disposer d'une base juridique pour procéder à l'enquête nécessaire. La loi doit permettre aux services fiscaux d'exiger du contribuable que celui-ci tienne livres et documents comptables selon une présentation

propre à faciliter une vérification efficace de ses comptes. Il est indispensable que le fisc ait pouvoir et qualité pour ordonner que les registres et archives détenus par les banques, par les fournisseurs et clients des entreprises et par les autres administrations publiques lui soient rendus accessibles, dans la mesure et aux moments requis pour les vérifications de comptabilité. Enfin, pour renforcer l'autorité des agents du fisc, il faut que ceux-ci puissent recourir à des mesures de répression. Celles-ci vont de l'exercice d'un pouvoir de rétention ou de requisition sur les biens du contribuable à des poursuites pouvant conduire à des peines de prison. En résumé, le problème exige qu'une égale attention soit accordée à chacun des trois aspects: détermination des politiques, traduction de celles-ci en instruments légaux, et attribution à l'administration fiscale des pouvoirs nécessaires pour atteindre les objectifs fixés. Ces trois aspects sont également importants pour l'établissement d'un régime fiscal viable et efficace.

Dans un certain sens, la clé de voûte de tout l'édifice fiscal est que le fisc soit légalement investi de pouvoirs d'investigation appropriés. Néanmoins, dans de nombreux pays, il est très souvent possible à un contribuable réfractaire de faire échec aux efforts les plus déterminés d'un contrôleur : c'est tout simplement que ce dernier n'a pas été doté d'une autorité suffisante. Les pouvoirs publics doivent donc évaluer l'autorité actuellement conférée à leurs agents. Jusqu'où va la compétence des contrôleurs ? Les agents du fisc sont-ils habilités à effectuer le travail d'investigation dont dépend essentiellement l'application des dispositions fiscales ? Pour que l'administration puisse agir utilement, il est indispensable de faire le nécessaire pour augmenter son efficacité dans ce domaine.

Nous en venons ainsi à un problème de procédure fiscale qui est à l'opposé de ceux que pose le recouvrement de l'impôt, à savoir la répugnance de nombreux services fiscaux à classer les affaires sans issue. Même en faisant tout ce qui est possible, il arrive effectivement qu'une créance fiscale ne puisse être convenablement fondée, ou bien l'administration manque tout simplement des moyens nécessaires pour l'établir. Il existe en outre de nombreuses éventualités intermédiaires entre ces deux extrêmes. Il vient un moment où une question fiscale non résolue doit être laissée en attente. Tant que le délai de prescription n'est pas écoulé, il reste possible qu'un nouveau développement intervienne, justifiant de reprendre la question jusqu'à ce qu'on parvienne à une solution. A défaut, la poursuite de la procédure ne peut mener qu'à des dépenses supplémentaires inutiles.

Une autre politique en ce domaine consiste à donner expressément à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire légal de transaction pour le règlement des créances. Les textes législatifs, par définition, ne peuvent être suffisamment détaillés pour prévoir tous les cas particuliers. Le pouvoir de transaction de l'administration fiscale suppose donc qu'elle soit investie d'une large autonomie de décision.

Comme le montrent ces diverses illustrations, les trois piliers de l'édifice fiscal doivent être également développés et également robustes pour assurer l'équilibre fonctionnel de l'ensemble. L'administration fiscale procède des structures juridiques, qui procèdent elles-mêmes des considérations de politique. Ne pas tenir compte de ces principes, comme tant de pays en voie de développement y ont manqué par le passé, obligera simplement les pays en cause à continuer à se débattre dans une situation fiscale intenable, puisque c'est l'administration fiscale qui, en dernière analyse, fait rentrer les fonds dont les gouvernements ont besoin pour atteindre leurs objectifs.

Cette constatation nous amène à examiner maintenant quelques autres facteurs fondamentaux qu'il est indispensable de prendre en considération pour parachever l'organisation d'une administration fiscale efficace. Ils ont été gardés pour la fin dans le dessein de souligner davantage leur importance.

Une politique fiscale vigoureuse supposant une interdépendance également ferme de cette politique avec la législation et l'administration fiscales ainsi qu'entre ces deux dernières, il s'ensuit que le point de vue de l'administration doit jouer un rôle important dès les premiers stades de l'élaboration de la politique et de la législation fiscales. Un des plus graves défauts d'un système fiscal, à savoir l'existence de dispositions législatives administrativement inapplicables, est dû à l'absence de participation de l'administration fiscale à cette élaboration. L'inapplicabilité des textes législatifs amène inévitablement à prendre des mesures correctives qui, si elles sont élaborées de la même façon, ne sont que trop souvent vouées au même sort. Nous revenons ainsi au point de départ de cet exposé, à savoir la tendance à superposer une loi fiscale à une autre, chacune n'apportant qu'un minimum de résultats, mais contribuant à son tour à la multiplication des obstacles et des litiges.

Un autre moyen essentiel de remédier aux défauts de structure est l'institution au sein du gouvernement central d'un organe chargé de la recherche et de la planification en matière fiscale, pour aider à coordonner la politique, la législation et l'administration en ce domaine. Ce service doit comprendre des économistes, des juristes, des statisticiens, un spécialiste de l'ordinateur et différents autres techniciens. Par son intermédiaire, l'administration peut amener ses experts à se pencher sur les problèmes fiscaux. A vrai dire, l'administration fiscale elle-même offrirait un cadre de fonctionnement approprié à pareil service de recherche et de planification. Malheureusement, de nombreux pays africains n'ont pas encore mis au point une méthode qui leur permette d'utiliser systématiquement au maximum leur administration fiscale et les cadres supérieurs spécialisés qui doivent normalement faire partie intégrante de cette administration.

Finalement, l'âme de toute administration fiscale, comme celle de n'importe quelle administration, lui vient de son personnel. Nous avons

vu dans un précédent exposé quelques-uns des éléments requis pour constituer un personnel valable et efficace. Je tiens à répéter et souligner ici que le plus important de tous les besoins à satisfaire est peut-être celui d'un solide programme concernant le personnel, notamment en matière de recrutement et de formation, ainsi que de perfectionnement continu, pour permettre aux agents du fisc de remplir au mieux leur fonction. Chaque administration fiscale doit s'attacher à mettre constamment à jour les connaissances de son personnel afin d'obtenir le meilleur rendement possible dans le recouvrement des recettes accrues recherchées.

Nous avons passé en revue bon nombre des aspects d'un système fiscal où les trois éléments fondamentaux de la fiscalité s'interpénètrent et demandent une coordination. De toute évidence, les situations qui viennent d'être évoquées ne se rencontrent pas toutes dans chaque pays, mais tous les pays connaissent au moins quelques-uns des problèmes qu'elles posent et qui doivent être résolus. C'est le niveau économique et culturel atteint par chaque pays qui doit dicter la manière dont les rapports réciproques entre les trois facteurs en cause y seront organisés. Chaque pays doit trouver ses propres solutions à mesure qu'il lui faut se doter de politiques et de dispositions législatives plus complexes pour rester adapté aux conditions résultant de la croissance. Il faut s'assurer que le secteur administratif est en mesure d'accomplir les tâches nécessaires. De là peut dépendre la réussite ou l'échec.

Un régime fiscal qui n'engendre qu'une soumission limitée à l'impôt pénalise injustement ses assujettis les plus scrupuleux. L'obéissance spontanée ne peut être obtenue qu'au prix d'une législation et d'une administration fiscales fondamentalement équitables. C'est par la communication que s'établit le climat désirable. Le contribuable ainsi que la direction et le personnel des services fiscaux et chacune des autres parties concernées par le système fiscal doivent avoir en commun une même idée de ce qu'exige la loi.

Bien que l'administration fiscale ne constitue pas en elle-même et par elle-même une panacée pouvant apporter une solution à tous les problèmes fiscaux, il est impossible sans elle de construire une économie saine.

Nos pays doivent tous déployer les plus grands efforts pour suivre l'évolution du monde. Celui-ci change rapidement. Les responsables et les agents du fisc doivent s'adapter au même rythme pour parfaire une politique fiscale constructive. Prétendre assurer seulement le maintien du status quo ne peut conduire qu'à se trouver dépassé.

