

55310

110

FISC/Working Paper 9

COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE

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

Addis-Abéba, 8-27 octobre 1973

DOCUMENT DE TRAVAIL SUR L'APPLICATION DE LA LOI
ET DES PEINES FISCALES

Etabli par :

The Tax Administration Advisory Staff
Internal Revenue Service
United States of America

M73-2276

1. Nous présentons ce document de travail en posant en principe que l'administration fiscale a pour mission d'encourager et d'obtenir dans toute la mesure du possible le respect volontaire des lois et des règlements fiscaux et de garder au maximum la confiance des contribuables quant à son intégrité et à son efficacité.

2. Bien que nous estimions que le système fiscal a par principe fondamental le respect volontaire de la loi fiscale, nous savons néanmoins que la nature humaine est ce qu'elle est, et partant nous serions bien présomptueux de croire que tous les contribuables aiment et aimeront à jamais payer leurs impôts. Le zèle avec lequel un bon nombre d'entre eux accepteront volontairement de se conformer à la loi dépendra directement de leur opinion sur l'efficacité avec laquelle l'administration fiscale déterminera et recouvrera exactement ce qui est légalement dû.

3. Aussi l'efficacité d'un système fiscal dépend-t-il des dispositions administratives appropriées de la loi fiscale qui permettent à l'autorité fiscale de l'appliquer convenablement et de sanctionner raisonnablement les fraudeurs. Avoir le droit d'examiner la comptabilité, obtenir des informations auprès d'un tiers, imposer la propriété d'un contribuable pour recouvrer une créance fiscale, infliger des amendes et prendre des sanctions économiques raisonnables, et être habilité à appliquer des dispositions relatives au recouvrement, voilà ce que la loi et la réglementation fiscales doivent énoncer et confier au plus bas niveau possible. Bien entendu il convient en même temps de donner des garanties suffisantes pour prévenir les abus des fonctionnaires de l'administration fiscale et de protéger les droits des contribuables par une procédure de recours tant sur le plan administratif et judiciaire.

4. Il va s'en dire que le gouvernement doit être disposé à fournir les moyens financiers nécessaires pour que l'administration fiscale soit efficace et l'application de la loi, une réalité. On ne peut effectuer un travail sans disposer des outils appropriés, de même et surtout on ne peut faire fonctionner un système fiscal sans disposer d'un personnel de techniciens et de spécialistes en matière fiscale, bien payé et hautement qualifié.

CONTROLE DES CONTRIBUTIONS

5. Le contrôle des contributions aux fins de recouvrement est la véritable clé de voûte de tout système administratif fiscal sans lequel on ne peut jamais obtenir de la part du contribuable un très grand respect volontaire de la loi fiscale. En premier lieu il conviendrait peut-être de définir ce que nous entendons par contrôle. Le contrôle n'est pas une affaire de routine où le contrôleur examine chaque déclaration qu'il a classé pour établir l'assiette de l'impôt. Le contrôle c'est avant tout l'examen complet ou partiel de la comptabilité du contribuable soit à son lieu de travail soit au bureau de l'administration fiscale pour vérifier l'exactitude de sa déclaration d'impôts. Bien que le contrôleur des contributions ait recours à des méthodes de vérification agréées, il ne doit pas en principe procéder à une vérification approfondie. On reconnaît à vrai dire un contrôleur par sa capacité d'acquérir un sixième sens qui lui permet de "flairer l'impôt", de

/...

savoir le moment où il doit s'emparer d'une affaire et, ce qui est plus important, celui où il doit s'en retirer et enfin de procéder à une vérification de qualité sans pour autant s'inquiéter des quelques centimes du revenu imposable.

6. Un contrôleur doit être professionnellement capable, hautement qualifié d'une très grande intégrité personnelle et, en conséquence, bien rémunéré ; et cela pour la raison que ce que trouvera ou ne trouvera pas le contrôleur, qui généralement travaille seul, dans la comptabilité du contribuable peut représenter littéralement plusieurs milliers de dollars d'impôts pour le gouvernement.

7. Pour exercer son métier, le contrôleur doit être habilité, par exemple, à donner des rendez-vous, à examiner la comptabilité du contribuable à son lieu de travail, à demander la présentation des pièces comptables, à obtenir des renseignements sur des tiers notamment auprès des banques et à obtenir l'accord du contribuable sous réserve que ses conclusions sont bien entendu sujettes à modification après examen. Et il devrait être déchargé au minimum des tâches semi-techniques et du travail d'écriture. Aussi une organisation de type fonctionnelle est-elle recommandée pour qu'il n'y ait double emploi ni chevauchement des méthodes de traitement et de vérification.

8. Une division de contrôle au grand complet doit normalement comprendre les services suivants : plans et systèmes, classification des déclarations, contrôle extérieur, contrôle au bureau, enquêtes spéciales, organisation d'entrevues non-officielles et contrôle des vérification et services. En fait une telle structure peut ne pas convenir à une organisation plus restreinte, mais ce sont là les principaux services que doit rendre un département ou une section distincts ou pour plusieurs d'entre eux, une seule personne travaillant dans un tout petit bureau.

9. En revanche, le contrôle est un domaine où le volume de travail peut et doit être limité puisque aucune administration fiscale pourrait convenablement vérifier chaque déclaration d'impôts qui est remplie chaque année. Aussi faut-il en premier lieu établir un plan de travail avant de procéder à un contrôle, plan qui tiendra compte du personnel dont on peut disposer, du traitement moyen selon le type et l'importance de la déclaration et le champ d'application désiré. On a généralement tendance à vérifier les déclarations de revenus les plus élevés mais il faut aussi tenir compte d'autres facteurs tels qu'une certaine vue d'ensemble de toutes les catégories de contribuables, la situation géographique etc., pour avoir une idée générale des impôts à recouvrer.

10. Une fois dressé le plan de contrôle, il faut ensuite classer et choisir pour les examens les déclarations qui doivent être vérifiées le plus rapidement possible et ce, comme le font généralement les contrôleurs les plus compétents, par un simple coup d'oeil. Il convient toutefois de ne pas pousser trop loin la sélection pour que le programme de contrôle puisse se dérouler selon un cycle annuel normal. Les déclarations qui ont été choisies soit pour un contrôle extérieur ou un contrôle au bureau sont ensuite classées sur tout un ensemble de fiches d'examen qui permettront de localiser la déclaration lors de son passage à la division de contrôle et

qui serviront également d'archives des résultats du contrôle à des fins statistiques.

11. Les déclarations sont confiées au contrôle extérieur lorsque un examen complet de la comptabilité s'avère nécessaire ou au service du contrôle s'il s'agit d'une déclaration assez simple, nécessitant une vérification qui ne porte que sur quelques revenus et qui peut s'effectuer soit par correspondance, ou se régler au moyen d'une entrevue au bureau. Si le contrôleur des contributions s'aperçoit qu'il y a fraude ou évasion fiscales, il doit en référer au service des enquêtes spéciales pour qu'il procède à un examen serré qui a finalement pour l'objet l'action en justice.

12. L'examen terminé, le contrôleur doit étudier les conclusions avec le contribuable ou son représentant et tenter de se mettre d'accord avec l'intéressé pour trouver un moyen de règlement. Le contrôleur rédige alors un rapport qui sera soumis au superviseur principal puis au service des vérifications aux comptes qui effectue un examen technique approfondi. Si des renseignements supplémentaires sont nécessaires ou s'il faut apporter des corrections, le cas doit être alors renvoyé au contrôleur pour suite à donner. Toutefois le vérificateur aux comptes ne doit pas troubler le jugement d'un tribunal sauf en cas de circonstances inhabituelles ni revenir sur une affaire classée à moins qu'il n'y ait une modification fiscale importante. Si le cas n'a pas fait l'objet d'un accord, le contribuable doit avoir la possibilité de rencontrer le superviseur du contrôleur des contributions ou un autre fonctionnaire de l'administration fiscale sinon l'affaire doit être directement soumise au Service de recours ou des réclamations et, le cas échéant, aux tribunaux.

13. On trouvera ci-après quelques notions et méthodes fondamentales qui, d'après notre expérience, sont efficaces pour n'importe quel système de contrôle.

A) Examen

14. Il va de soi qu'un examen des déclarations de revenu sera rendu plus facile, plus efficace et plus profitable si celles-ci sont vérifiées le plus rapidement possible après avoir été remplies. Il s'agit là d'une démarche logique, puisque les pièces comptables se perdent, les témoins disparaissent et que la mémoire des choses s'efface avec le temps.

15. Aussi, la Division de contrôle doit-elle procéder à un examen des déclarations et à leur traitement qui doit être si possible terminé mois à compter de la fin de l'année fiscale.

B) Contrôle préalable de remboursement

16. Le contribuable qui a trop versé d'impôts à la source ou par paiement anticipé peut se faire rembourser dans un bref délai après avoir rempli sa déclaration. Il importe aussi que l'administration fiscale traite et vérifie entièrement les déclarations sitôt que possible après qu'elles ont été remplies.

/...

17. En certains cas, on a toutefois intérêt à vérifier certaines déclarations avant de rembourser le contribuable.

18. Le contrôle préalable de remboursement relève normalement de l'examen de contrôle administratif et peut être très efficace puisqu'il permet généralement d'aplanir toutes les difficultés que pose le recouvrement. Le contrôle préalable de remboursement présente l'inconvénient de créer des délais et des difficultés de traitement et s'il n'est pas confié à des mains expertes, il peut susciter beaucoup de mauvaise volonté de la part du contribuable.

C) Règlement de l'affaire et accord

19. Il est très avantageux pour le bureau fiscal et le contribuable d'en terminer le plus rapidement possible avec le contrôle fiscal et à l'échelon le plus bas possible. Le contrôleur doit pouvoir examiner les conclusions auxquelles il est parvenu avec le contribuable, proposer à ce dernier ou à son représentant un moyen de règlement et parvenir à signer un accord officieux sur l'erreur correspondante ou la surimposition.

D) Rotation des contrôleurs

20. Le contrôleur ne doit pas examiner les déclarations du même contribuable durant plusieurs années consécutives, sauf s'il vérifie simultanément les déclarations d'un contribuable portant sur deux années ou plus. Cette règle ne s'applique pas si elle risque de compromettre gravement l'efficacité du contrôle, par exemple, dans les cas importants et compliqués pour lesquels d'autres spécialistes ne peuvent ne pas être disponibles.

E) Cas d'absence

21. Le contrôleur ne doit pas examiner les déclarations des contribuables avec qui il est en relations d'affaires ou entretient des rapports mondains, et de manière générale, à chaque fois que peut se présenter un conflit d'intérêt risquant de mettre en cause son impartialité et son indépendance.

22. Une affaire classée ne doit pas être reprise ni faire l'objet d'une nouvelle assiette en vue d'un règlement désavantageux pour le contribuable, à moins qu'il n'y ait fraude avérée, qu'un fait important n'ait été dissimulé ou mal exposé.

F) Equipe de contrôleurs - contrôle dans l'industrie

23. Les contrôles fiscaux très importants et compliqués peuvent généralement être effectués plus efficacement si on fait appel à une équipe de contrôleurs groupant plusieurs spécialistes qui peuvent être chargés de s'occuper des diverses étapes essentielles de l'examen.

24. Un autre système d'équipe consiste à demander à un contrôleur principal dresser un plan, de commencer la vérification et de confier l'examen approfondi

de la comptabilité à un contrôleur subalterne ; et c'est au contrôleur principal qu'il appartiendra d'avoir une entrevue finale avec le contribuable.

G. Préceptes à suivre lors d'un examen

1. Tolérances

25. Dans des circonstances normales le contrôleur ne doit pas recommander qu'on détermine l'assiette de l'impôt à la suite de petites erreurs, car les opérations de traitement et de rassemblement coûteraient plus cher que le montant du recouvrement. Il faut éviter un règlement superficiel qui ne fait que hérissier le contribuable.

2. Contrôle global

26. Au cours de l'examen d'une déclaration d'impôts, le contrôleur doit s'assurer que le contribuable a rempli toutes ses autres déclarations d'impôts comme il le lui est demandé et s'est acquitté de toutes les autres obligations que lui imposent les règlements fiscaux.

3. Examen simultané de cas connexes

27. L'expression "cas connexes" s'entend dans le présent document de deux déclarations pour lesquelles le règlement de certaines rubriques dans l'une appelle un règlement correspondant dans l'autre ou de deux déclarations où les mêmes rubriques pourraient faire l'objet d'une même déduction ou d'une même exonération. Les déclarations de revenu connexe doivent être examinées simultanément.

4. Examen simultané des déclarations d'impôts des membres et des employés d'une société exclusive

28. Une société exclusive est généralement une entreprise de type familial où un ou deux membres actionnaires de la société peuvent contrôler la gestion financière de la société pour leur profit personnel. Lorsqu'un contrôleur examine les revenus de ce type de société, il doit s'efforcer également d'examiner les déclarations de chaque membre actionnaire.

5. Indices de fraude découverte par le contrôle

29. Si un contrôleur au cours d'un examen découvre des indices de fraude, il doit suspendre toute vérification sans en donner la raison au contribuable, à son représentant ou aux employés.

30. Toute action en justice pour juger sur le plan civil un cas de fraude doit être suspendue jusqu'à ce que l'aspect délictueux de l'affaire ait été reconnu par le service des enquêtes spéciales.

/...

ENQUETES SPECIALES

31. Enquêter sur des cas de fraude fiscale demande une formation hautement spécialisée, une connaissance des méthodes d'investigation criminelle et l'établissement de preuves, outre l'application des procédures ordinaires de contrôle. Dans la plupart des juridictions, c'est au gouvernement qu'il incombe de prouver l'intention criminelle et chaque détail de la prétendue évasion fiscale. Aussi faut-il procéder sur place à une enquête très détaillée et complète.

32. L'examen des cas de fraude peut être confié à un enquêteur spécial qui agira seul ou qu'il mènera conjointement avec le contrôleur des contributions, ce dernier se chargeant de l'examen fiscal ordinaire et l'enquêteur spécial d'établir la preuve du délit exigé pour intenter une action en justice.

33. Les cas de fraude sont généralement décelés grâce aux indications découvertes après un contrôle ordinaire mais des renseignements précieux peuvent également être donnés par des informateurs tels que des employés mécontents, par des organismes gouvernementaux, notamment lorsqu'il s'agit de cas d'activité rémunératrice et illicite, ainsi que par des enquêtes et des études spéciales faites par l'administration fiscale.

34. Etant donné que les enquêtes spéciales sont très coûteuses et qu'elles exigent beaucoup de temps, les cas doivent être soigneusement choisis et seuls ceux qui ont de fortes chances de se traduire par une action en justice ou d'exercer un effet préventif doivent faire l'objet d'une enquête approfondie. Il convient également d'examiner avec soin les activités commerciales douteuses et les personnes susceptibles de poursuites judiciaires afin de leur donner le plus de publicité possible, de les faire largement prévaloir dans l'opinion publique et qu'elles incitent vraiment au respect volontaire des lois et règlements fiscaux.

35. Lorsque les enquêtes spéciales sont liées à une publicité intense et opportune sur les cas d'évasion fiscale avérés, elles peuvent avoir une très grande influence sur l'observation volontaire des lois et des règlements fiscaux. Dans une grande administration fiscale, les enquêtes spéciales doivent être menées par un service spécial indépendant de la division de contrôle. Dans les petites administrations fiscales, ce service pourrait relever de la division de contrôle. Mais dans l'un et l'autre cas il s'agit surtout de reconnaître que les enquêtes spéciales doivent être confiées à un service indépendant et important dont toute administration fiscale qui se veut efficace et moderne doit être dotée.

FAUSSES DECLARATIONS

36. La question des fausses déclarations est en quelque sorte complémentaire de celle du contrôle. En effet, le service du contrôle vérifie les déclarations qui ont été remplies et le service chargé d'examiner les fausses déclarations, obtient des contribuables les déclarations qu'ils ont omis de remplir. Cependant on a en général avantage à séparer ces deux services ; le service chargé d'examiner les fausses déclarations se contentant seulement de demander au contribuable de refaire une déclaration et le service de contrôle, s'assurant que la déclaration peut être traitée.

37. Les fausses déclarations exigent généralement deux types d'opérations : le porte-à-porte et l'apport d'indications précises. Pour ce qui est du porte-à-porte, un fonctionnaire de l'administration fiscale se rend tout simplement chez chaque homme d'affaires ou commerçant soumis à l'imposition, vérifie en général s'il a dûment rempli sa déclaration conformément aux exigences de la loi. Quant aux indications précises, nombreuses sont les sources où on peut les obtenir : les annuaires téléphoniques, les registres du commerce, les annuaires des professions, les renseignements obtenus auprès de contrôleurs durant leur examen ordinaire, les lettres et les renseignements d'informateurs, et bien entendu les listes originales des contribuables qui ont rempli leur déclaration au cours des années précédentes. Les renseignements dont peut disposer l'administration fiscale concernant les déclarations d'impôts qui n'ont pas été remplies ou l'ont été insuffisamment ne dépendent que de l'ingéniosité et de la capacité avec laquelle l'administration fiscale suit et mène à terme une affaire. Une administration fiscale ne doit "accuser" les contribuables qui n'ont pas rempli leur déclaration à moins qu'elle ne soit disposée d'avoir avec ceux-ci de longs, de coûteux et d'inévitables contacts. Rien ne détruit plus rapidement une politique visant à obtenir le respect volontaire du contribuable à l'égard des lois et règlements fiscaux que de l'inonder sous un flot de vaines menaces.

38. La question du quitus fiscal et du quitus fiscal de sortie, qui est étroitement liée à celle des fausses déclarations, consiste à ne pas laisser sortir du pays un contribuable, ou même à l'empêcher d'entamer certaines transactions licites ou commerciales, qui n'a pas obtenu d'abord un certificat attestant qu'il s'est acquitté de ses obligations fiscales. Bien que le système du quitus soit très utile et qu'une administration efficace ne doit pas le négliger, il ne faut pas néanmoins y compter pour aplanir les principales difficultés que pose une politique de recouvrement.

COMPTABILITE DE RECOUVREMENT

39. Toute politique de contrôle et de recouvrement sera de peu de valeur si elle ne parvient pas à alimenter le compte bancaire du Gouvernement avec l'argent du contribuable.

40. Il faut tout d'abord à cet égard avoir un système de traitement et de comptabilité efficace qui permettra d'obtenir des données suffisantes sur le nombre de comptes et le montant de l'impôt à recouvrer. Il faut ouvrir un compte pour chaque contribuable qui sera tenu à jour quotidiennement, classé selon l'âge de celui-ci, et selon le montant et le type d'impôt. Chaque fiche de compte doit être reproduite à un nombre suffisant d'exemplaires si l'on veut qu'elle remplisse bien ses fonctions, qu'elle permette une vérification efficace de la comptabilité et serve de fiche de contrôle aux percepteurs qui peuvent y noter par écrit les recouvrements qui ont été effectués.

41. Lorsque le compte présente un arriéré, il doit d'abord être envoyé au service de recouvrement qui tente alors d'entrer en contact avec le contribuable par tous les moyens de communication qui sont à sa disposition : con-

/...

vocation, lettre ou téléphone. Si le contribuable répond mais ne peut acquitter entièrement sa créance fiscale, il conviendra alors de conclure avec lui un accord de paiement échelonné. Si le contribuable ne répond pas il faut sans hésiter confier l'affaire en temps opportun à un percepteur qui est habilité à recouvrer directement le montant de ce que doit le contribuable pour liquider le compte. Parmi ces mesures, il faut inclure la saisie-arrêt du salaire, les prélèvements sur le compte bancaire ou sur les tiers qui effectuent des paiements périodiques au compte du contribuable, la saisie des avoirs et finalement la vente des biens. Comme il s'agit là de pouvoirs presque discrétionnaires, il faut des garanties et des contrôles automatiques contre tout abus à cet égard. En même temps que ces pouvoirs administratifs, on a vraiment intérêt à s'assurer que le contribuable n'aura pas financièrement avantage à retarder le paiement de ses impôts et à prévoir des sanctions à cet effet.

42. Certains pays ont constamment recours à l'amnistie fiscale pour inciter le contribuable à payer volontairement ses impôts, surtout vers la fin de l'année lorsque les finances du Gouvernement sont également basses. Comme le montre l'expérience, il est rare que les amnisties fiscales permettent d'assurer rapidement une encaisse importante ; au contraire, elles ont surtout pour résultat de compromettre définitivement toute politique de recouvrement obligatoire de l'impôt que l'administration fiscale pourrait avoir en réserve. Aussi tout ce que nous pouvons dire des amnisties fiscales périodiques, c'est qu'elles tendent à récompenser le contribuable hésitant et malhonnête et ne font que l'inciter encore plus à différer l'acquittement de ses obligations fiscales.

43. On trouvera ci-après certains principes et méthodes de base efficaces en matière de comptabilité délictueuse et de fausse déclaration.

A. Assiette de l'impôt

44. La loi doit établir des critères qui permettent à l'administration fiscale d'établir l'assiette de l'impôt. Entre autres critères, le contribuable doit avoir légalement la possibilité ou le droit de contester l'assiette de l'impôt ou le montant de l'imposition. Il faut également tenir compte de certains critères divers qui sont fonction de l'assiette de l'impôt. Par exemple :

1. Une imposition établie sur la base des impôts qu'estime devoir payer le contribuable dans sa déclaration qu'il a présentée volontairement.
2. Une imposition résultant d'une erreur de calcul faite par le contribuable dans sa déclaration.
3. Une imposition supplémentaire à la suite d'une vérification de la déclaration du contribuable.
4. Une imposition d'office lorsque le contribuable n'a pas rempli sa déclaration et refuse de le faire.

5. L'imposition en cas de risque non-recouvrement ou l'imposition immédiate. Le critère de ce genre d'imposition est de sauvegarder les intérêts du Gouvernement. On procède alors à une évaluation immédiate des créances fiscales existantes ou éventuelles dont le recouvrement est compromis, parce que le contribuable liquide ou va liquider ses avoirs.
 6. L'imposition en cas de transfert. Elle s'effectue lorsque le contribuable transfère ses avoirs à son épouse, à sa famille etc. pour éviter honorer une créance fiscale. L'autorité fiscale doit autoriser le gouvernement à imposer les bénéficiaires des avoirs du contribuable.
45. Etablir des critères licites pour déterminer l'assiette de l'impôt permettra à l'autorité fiscale de gagner toujours d'avantage la confiance du contribuable en lui assurant que ses droits sont sauvegardés et que les impositions illicites ou non-valides sont interdites. D'autre part après la détermination de l'assiette, il faut que soit légalement admis le concept licite de l'exactitude par présomption de l'assiette pour pouvoir procéder sans délai au recouvrement.
46. Etablir ces critères d'imposition est une des tâches les plus importantes et essentielles si l'on veut créer un système administratif efficace pour recouvrer les impôts impayés.

B. Délai

1. Paiement. La loi doit prescrire un délai pour le recouvrement des créances fiscales, ce qui permettra alors de donner un fondement juridique à la notion de fraude fiscale, à savoir le non-paiement de l'impôt dans le délai fixé et de déterminer aussi le moment où l'administration fiscale entreprend légalement le processus de recouvrement.
2. Autres délais. Il faut également fixer des délais raisonnables pour l'accomplissement de certains actes ; par exemple, lorsqu'il s'agit d'envoyer une déclaration d'impôt, d'adresser une réclamation, de poser des sommes au fonds de dépôt (retenue à la source), de terminer une vérification, recouvrer des créances fiscales, ou de régler un cas de fraude. La loi doit prévoir une prolongation de ces délais ainsi que les circonstances pouvant justifier de telles prolongations.

C. Pouvoirs (non-recouvrement)

47. La loi doit habiliter l'administration fiscale à :
1. Conclure un accord avec le contribuable pour le paiement échelonné de ses impôts.
 2. Faire preuve de modération en ce qui concerne :
 - i) La détermination de l'assiette de l'impôt

/...

- ii) L'envoi d'avis
- iii) L'envoi de remboursement
- iv) L'envoi du montant du trop-perçu d'impôts remboursé par le Trésor.
- v) La suppression de soldes débiteurs ou de comptes créditeurs peu importants.

3. Annuler les créances irrécouvrables.

D. Pouvoirs (recouvrement)

48. La loi doit habiliter l'administration fiscale à procéder au recouvrement obligatoire au moyen :

1. D'hypothèques sur les biens immobiliers et personnels. La loi doit déterminer les modalités de l'inscription hypothécaire, les voies et moyens de leur notification publiques et officielles pour la protection des autres créanciers ou d'éventuels créanciers et établir la liste officielle des créanciers prioritaires.
2. D'impôts sur les comptes en banque, les encaissements ou sur les tiers (sommes à percevoir ou salaires versés par les employeurs).
3. De la saisie ou de la vente des biens personnels.
4. De l'accès aux renseignements bancaires et autres informations pour déterminer les avoirs du contribuable.

PEINES FISCALES

49. On ne peut appliquer les lois et règlements fiscaux sans les assortir d'un système de peines suffisant et raisonnable. Les peines doivent être suffisamment élevées d'une part si l'on veut vraiment dissuader le contribuable de ne pas observer les lois et règlements fiscaux, et d'autre part, pas trop lourdes au point d'aller jusqu'à la confiscation, sinon elles seraient presque jamais appliquées. Les peines doivent toujours être prononcées et appliquées essentiellement en vue du respect des lois fiscales : l'administration fiscale n'a pas pour mission de mettre les gens en prison mais de recouvrer l'impôt.

50. Le principe fondamental de toute politique de recouvrement pour la plupart des types d'impôts est de faire remplir par le contribuable une déclaration d'impôts et de lui réclamer le paiement de tout impôt qu'il doit. Aussi la première peine qui doit retenir notre attention est celle qu'il faut infliger aux contribuables qui n'ont pas rempli à temps leur déclaration ou payé leurs impôts à la date voulue. La peine à infliger dans ce cas doit être une amende au prorata du montant de l'impôt impayé, par exemple, de 5 p. 100 pour chaque mois ou fraction du mois, mais ne dépassant pas 25 p. 100 de la créance fiscale.

51. Si le contribuable ne remplit pas sa déclaration, la peine sera établie en fonction du type de la déclaration. Les déclarations de revenus relatifs aux

paiements effectuées à des tiers, par exemple, des dividendes et des intérêts, peuvent faire l'objet d'une amende de 10 dollars E.U., à chaque fois qu'elles n'auront pas été remplies, amende qui ne doit toutefois pas dépasser 25 000 dollars E.U. par an. Certains rapports financiers ou déclarations annuels d'organisations non imposables, comme ceux des trusts, par exemple s'ils ne sont pas déposés à temps peuvent être frappés d'une amende de 10 dollars E.U. par jour dont le montant total ne doit pas cependant dépasser 5 000 dollars des E.U.

52. Après vérification, si en raison d'une négligence ou dans une intention délibérée de ne pas tenir compte des règlements fiscaux, le contribuable n'a payé que partiellement ou insuffisamment les impôts, la loi doit prévoir en ce cas une amende pour cause de négligence de 5 à 10 p. 100. On pourrait également infliger cette amende au contribuable qui n'a pas tenu convenablement à jour sa comptabilité.

53. Si le contribuable a volontairement voulu frauder le fisc en ne payant que partiellement ou insuffisamment ses impôts, une amende pour tentative de fraude de 50 à 100 p. 100 peut être considérée comme une peine raisonnable.

54. Si les sommes ne sont pas versées au titre des fonds de dépôt, par exemple, si le paiement de l'impôt au fur et à mesure de la perception des revenus n'est pas effectué ou si la retenue à la source est négligée, l'amende doit être de 100 p. 100. Il convient aussi d'infliger une amende de 100 p. 100 aux personnes responsables d'une entreprise lorsque les avoirs de cette dernière ont été dilapidés et qu'il ne reste rien pour honorer ses créances fiscales.

55. Outre, les amendes mentionnées ci-dessus, la loi doit également prévoir des sanctions pénales pour les tentatives d'évasion fiscale, l'omission volontaire de prélever l'impôt ou de le payer, comme dans le cas de la retenue à la source, les fausses déclarations ou la présentation de pièces frauduleuses etc. En ce cas les peines après une condamnation prononcée par un tribunal régulièrement désigné, doivent se traduire par des amendes de 500 à 10 000 dollars des E.U. ou une peine d'emprisonnement de 1 à 5 ans au maximum, ou l'application de ces deux peines à la fois selon la nature et la gravité du délit.

56. Les peines doivent être évaluées proportionnellement au montant de l'impôt et faire l'objet des mêmes dispositions administratives concernant le recouvrement et les procédures de recours.

57. D'un point de vue administratif, il est très difficile de savoir si les sanctions pour tentatives de fraude doivent être infligées automatiquement ou avec discernement en raison de circonstances atténuantes. Etant donné la nature répressive des peines il semble que la plupart d'entre elles ne devraient pas être imposées si la non observance de la loi fiscale est due à des motifs raisonnables. Toutefois, pour que les peines soient appliquées avec une très grande uniformité, le code d'instruction doit énoncer les motifs raisonnables qui acceptera l'administration fiscale. Si cela est impossible, la peine

/...

pourrait être automatiquement appliquée mais certaines exceptions à la règle générale doivent être prévues dans la loi et la réglementation fiscales.

58. Quelles que soient les peines qui lui sont infligées, même en cas de négligence et de fraude, le contribuable doit pouvoir trouver assistance au moyen des procédures de recours habituelles.

SANCTIONS ECONOMIQUES

59. Outre les peines, les sanctions économiques peuvent être très utiles et même être aux mains de l'administration fiscale un outil efficace. Toutefois, dans certains cas, les sanctions économiques peuvent être inutilement restrictives et ennuyeuses pour le contribuable, et le coût très élevé de leur application ne compense pas les éventuels avantages qu'elles offrent. Aussi doit-on les appliquer avec discernement en tenant compte des facteurs en jeu.

60. La sanction économique la plus communément appliquée est le quitus fiscal, système par lequel le contribuable ne peut quitter le pays ou opérer certaines transactions licites (par exemple établir un contrat relatif à un bien immobilier, obtenir des patentes ou le droit d'exercer une profession) sans avoir d'abord obtenu un certificat attestant qu'il s'est acquitté de ses obligations fiscales. Le système du quitus fiscal, s'il oblige le contribuable à remplir une déclaration, ne l'incitera guère à le faire avec exactitude, et partant ne présentera qu'un mince intérêt pour le contrôle fiscal.

61. En revanche d'autres sanctions peuvent offrir un grand intérêt pour le contrôle fiscal ; particulièrement les peines infligées au contribuable dont la comptabilité est mal tenue du point de vue fiscal. On pourrait, par exemple, concevoir un système où le contribuable qui ne tient pas convenablement sa comptabilité ou remplit mal sa déclaration d'impôts établis d'après ses revenus se verrait refuser certains privilèges accordés aux contribuables qui font leur devoir, par exemple déduction de certains types de dépenses, méthode accélérée d'abattement fiscal etc.

62. Il ne faut en aucun cas penser que les sanctions économiques peuvent remplacer une politique complète de recouvrement sous prétexte que l'administration fiscale pourra en fin de compte saisir les contribuables contrevenants qui tentent de quitter le pays ou d'entamer des négociations commerciales nécessitant un quitus.

63. L'application efficace d'une loi fiscale n'est qu'une difficile et coûteuse question de procédure qui exige autant de contacts personnels avec le contribuable que le permettent les ressources dont on dispose dans le domaine du contrôle et du recouvrement. Un administrateur fiscal avisé fera flèche de tout bois, pour lutter contre l'évasion fiscale et s'assurera que chaque citoyen imposable assumera entièrement et équitablement sa part au fardeau de l'imposition.